

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňové úniky v oblasti nepřímých daní
Indirect Taxes Evasions

Student: Bc. Radmila Lindovská

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Radmila Lindovská**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Daňové úniky v oblasti nepřímých daní**
Indirect Taxes Evasions
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňový systém České republiky
 3. Daňové úniky v podmínkách Evropské unie
 4. Opatření a doporučení ke snižování daňových úniků u nepřímých daní
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.
SCHENK, Alan, THURONYI, Victor and Wei CUI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015. 544 s. ISBN 978-1-107-61762-9.
ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

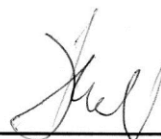
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 22. 4. 2016

Radmila Lindovská
Bc. Radmila Lindovská

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Daňový systém České republiky.....	7
2.1	Daňová soustava	7
2.2	Základní pojmy.....	8
2.3	Funkce daně.....	9
2.4	Daňový systém v ČR	9
2.4.1	Přímé daně.....	10
2.4.2	Nepřímé daně	11
2.5	Daň z přidané hodnoty.....	11
2.6	Spotřební daně	14
2.6.1	Jednotlivé druhy spotřebních daní.....	15
2.6.2	Zdaňovací období.....	19
2.7	Energetické daně.....	19
2.8	Daňová správa	19
2.8.1	Finanční správa	20
2.8.2	Kompetence a činnosti jednotlivých orgánů finanční správy	21
2.8.3	Daňové řízení a daňová kontrola.....	22
2.9	Daňový únik z hlediska teorie	25
3	Daňové úniky v podmínkách Evropské unie	27
3.1	Daňové úniky.....	27
3.1.1	Legální daňové úniky	31
3.1.2	Nelegální daňové úniky.....	32
3.1.3	Daňový únik versus daňová optimalizace.....	34
3.1.4	Příčiny daňových úniků.....	35
3.1.5	Typy daňových úniků.....	36
3.1.6	Přehled trestné činnosti související s daňovými úniky v ČR	38
3.2	Evropská unie	40
3.2.1	Daňová politika Evropské unie	41
3.2.2	Daňová harmonizace	42
3.2.3	Harmonizace daně z přidané hodnoty a spotřebních daní v Evropské unii.....	45
3.2.4	EMCS systém.....	49
3.3	Vybrané členské státy EU a jejich daňový systém	50

3.3.1	Belgie	50
3.3.2	Německo.....	51
3.3.3	Rakousko	51
3.3.4	Daňové úniky u vybraných členských států EU.....	52
3.4	Návrhy Evropské komise.....	54
3.4.1	Akční plán Evropské komise.....	55
3.5	Případy a odhalení daňových úniků.....	57
4	Opatření a doporučení ke snižování daňových úniků u nepřímých daní	59
4.1	Příjem z daní do státního rozpočtu	59
4.2	Daňová Kobra.....	60
4.3	Způsoby řešení daňových úniků	62
4.3.1	Elektronická evidence tržeb	62
4.3.2	Kontrolní hlášení	64
4.3.3	Reverse charge	66
4.3.4	Institut nespolehlivého plátce	67
4.3.5	Ručení za nezaplacenou daň.....	69
4.3.6	Centrální evidence účtů.....	69
4.4	Režim přenesení daňové povinnosti a jeho přínos	70
4.5	Odhalení daňových úniků.....	72
4.6	Shrnutí doporučení a opatření.....	74
4.6.1	Legislativa a její zlepšení – návrhy do budoucna.....	74
5	Závěr	76
	Seznam použité literatury	78
	Seznam zkratk.....	83
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Daně jsou základem každé příjmové stránky státního rozpočtu. Česká republika (dále jen ČR) v tomto ohledu není výjimkou, příjmy z daní tvoří velkou část příjmů státního rozpočtu¹. Daň je neekvivalentní jednorázová nenávratná platba. Výběr daní se řídí platnou legislativou. V ruku v ruce s daněmi jdou i daňové úniky, které jsou velice aktuálním tématem.

Zpracovávaná diplomová práce se snaží upozornit na problematiku stále většího rozšiřování daňových úniků, jedná se totiž o velmi aktuální téma a to nejen v České republice, ale v celé Evropské unii.

Daňové úniky se vyskytují ve většině zemí s tržním hospodářstvím. Česká republika nezaostává ani v tomto trendu. Samotný pojem „daňový únik“ už vyvolává řadu obav a úskalí, proti kterým je snaha bojovat. Evropská unie (dále jen EU), potažmo Evropská komise EU se také snaží proti tomuto problému bojovat, a zavádí stále nová opatření.

Daňová kriminalita začala v ČR rozkvétat v období po Sametové revoluci. V období mezi rozpadem a vznikem nového státu byla nedostatečná a nedokonalá legislativa, která by korigovala tuto problematiku. Rychlého nástupu podnikání, rozvoje ekonomického sektoru a možnosti zažít něco nového, využila řada pachatelů. V době po rozpadu státu byl položen základ pro omezování daňových úniků, ale opatření nejsou nikterak dokonalá ani v současnosti. Z tohoto důvodu jsou některé případy z tehdejší doby nevyřešeny.

Problematika daňových úniků není upravená v žádné části české legislativy. Jedná se o výšeč z problematiky daňového, finančního či trestního práva.

Cílem diplomové práce je navržení dalších opatření a doporučení ke snižování daňových úniků u nepřímých daní v ČR a možnost jejich snižování. Dále prezentace a rozbor systému fungování daňových úniků na reálných případech a jednotlivých příkladech.

Po úvodu následuje druhá kapitola, která se zabývá daňovým systémem a daňovou soustavou České republiky, ve které je rozebrán systém a soustava daní v ČR, základní pojmy a oblasti, které se k problematice daní vztahují. Hlavním bodem druhé kapitoly je náhled na

¹ Finanční správa (2015)

nepřímé daně a dále také pohled na daňovou, resp. finanční správu a její fungování. V závěrečné části kapitoly je nastíněn pojem daňového úniku.

Třetí kapitola se podrobněji zabývá problematikou daňových úniků z hlediska teorie v podmínkách Evropské unie. Jaké nástroje se chystají a budou využívány při eliminaci daňových úniků. Dále se zaměřuje na konkrétnější případy a příklady ze skutečných daňových úniků. Jakým způsobem vlastně ovlivňují celou daňovou správu a politiku.

Čtvrté kapitola je zaměřena na možná opatření a doporučení, která mohou vést k lepšímu boji proti daňovým únikům, a dále také legislativní a jiná opatření. Také je naznačeno konkrétní vyhodnocení dopadů na státní rozpočet, co se podařilo splnit, a popřípadě povede k jisté eliminaci daňových úniků, a také, co se připravuje, aby se účinněji „bojovalo“ proti daňovým únikům.

V závěru jsou shrnuty poznatky, které z teoretické a praktické části práce. Zejména teoretické aspekty, které se vážou k daňovým únikům a praktické opatření, které jsou zakotveny v české legislativě. Cílem opatření je minimalizace daňových úniků.

Při zpracování diplomové práce byly využity metody analýzy, deskripce a komparace.

2 Daňový systém České republiky

Daňový systém ČR je ve své hlavní podstatě velice podobný se všemi systémy vyspělých zemí, a to zejména evropských. Rovnoměrně je tvořený daňovými příjmy, jak z přímých tak i nepřímých daní.

V této kapitole práce je nastíněna problematika daňového systému. A to zejména základní pojmy v oblasti daní, z čeho se skládá daňová soustava ČR. Dále je také tato část zaměřena na nepřímé daně (DPH, spotřební a energetické daně). Jedna z podkapitol je věnována daňové správě, jakožto důležité instituci v českém daňovém systému.

2.1 Daňová soustava

Daňová soustava je vytvořeným systémem, který má za cíl zabezpečit příjmy státního rozpočtu (dále jen SR). Jedná se o soustavu státu, tím rozumíme souhrn všech daní, poplatků a půjček, který v ČR existují, a soustavu tvoří. Jejím cílem je zajistit dostatek finančních prostředků, a proto je dílčí součástí státního rozpočtu.

Daňová soustava je soubor státních a místních daní, poplatků, které se vybírají na základě zákonem stanovených zásad v určitém státě a v určitém čase. Formování právních předpisů a základní kroky k vytvoření současné daňové soustavy začaly mezi léty 1990 a 1993. Fungování daňové soustavy je podmíněno existencí právních předpisů. Jednotlivé daně jsou z právního hlediska upraveny v jednotlivých daňových zákonech.

Klimešová (2014, s. 19) tvrdí, že ekonomická teorie klade na daňovou soustavu řadu požadavků. „Mezi tyto požadavky řadí:

- zajištění efektivního zdanění,
- jednoduchost,
- dostatečná pružnost a stabilita a
- spravedlnost.“

Klimešová (2014) dále tyto body rozvádí a tvrdí, že zajištěním efektivností zdanění rozumíme, zejména nejnížší náklady zdanění, které se vyskytují na straně daňového subjektu, ale také na straně státu. Dosáhne-li zdanění vysokých hodnot, může nastat utlumení daňového subjektu, tj. jeho ekonomické aktivity, což může vést k daňovým únikům, popř. také ke

změně sídla či bydliště (přesídlení do jiného státu). Daňová soustava by také měla být jednoduchá, aby každý znal a věděl, jaké má daňové povinnosti vůči státu, finanční správě a dalším orgánům. Třetím bodem je, že daňová soustava musí být dostatečně pružná a také i dostatečně stabilní, aby mohla reagovat na vývoj ekonomiky a hrubého domácího produktu (dále jen HDP). Na druhou stranu musí být také dostatečně stabilní, jelikož část výdajů je stála a nezávislá na vývoji ekonomiky. Daň z příjmů je pružná a okamžitě reaguje na vývoj příjmů a zisku, oproti tomu nepřímé daně se nevyvíjejí tak rychle, zatěžují jen spotřebu. A majetkové daně jsou stabilní bez ohledu na vývoj ekonomiky. Závěrečným, čtvrtým bodem je, že daňová soustava by měla být spravedlivá. Jedna se však o velice relativní pojem, určitá skupina ji může považovat za spravedlivou, druhá však nikoliv.

2.2 Základní pojmy

Daň je definována, jak uvádí Široký (2015, s. 11), jako „*povinná, zákonem předem stanovená částka, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.*“

Široký (2015) dále tvrdí, že daně odebírají příjmy soukromému sektoru, aby se mohly stát příjmem veřejného sektoru a jejich rozpočtu. Největší část daní je příjmem státního rozpočtu. Zbylá část je příjmem veřejných rozpočtů krajů, měst a obcí. Daň je nucený, právním předpisem uložený závazek plnění ve prospěch státu.

Protikladem daně jsou poplatky, které představují platbu za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem. Je účelový, dobrovolný a nepravidelný.

Definována je také půjčka, která je úvěrový příjem veřejných rozpočtů. Je návratná, nepovinná a nepravidelná.

Subjektem daně je fyzická nebo právnická osoba, která má povinnost platit a odvádět daň do SR.

Objekt daně je definován jako hospodářská skutečnost, která podléhá zdanění. Objekt (předmět) daně musí být vymezený daným zákonem.

Základ daně je určený hospodářskou skutečností dle daného zákona, tvoří jej předmět daně.

Sazba daně je algoritmus, dle kterého se ze základu daně stanoví výše daňové povinnosti.

2.3 Funkce daně

Daně jsou chápány v kontextu celé ekonomiky a měly by mít stejné funkce, jaké plní oblast veřejných financí a veřejného sektoru. Daně v ekonomice by měly plnit 3 funkce:

- a) alokační,
- b) redistribuční,
- c) stabilizační.

Alokační funkce daní dle Širokého (2008, s. 12) řeší problematiku investování (umísťování) vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou. Vláda sice potřebuje k naplnění svých cílů disponovat určitými prostředky a zasahovat do ekonomiky, ale příliš rozsáhlý veřejný sektor by vedl k alokování i těch prostředků, které je možno efektivněji a méně nákladně umisťovat prostřednictvím trhu.

Redistribuční funkce je v rukou vlády, která prostřednictvím daní a transferových plateb tuto funkci ovlivňuje. Daně jsou vhodným způsobem zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů. Vládá odnímáním části důchodu poplatníků a poskytování transferových plateb modifikuje prvotní distribuci. V případě neexistence redistribuce prostřednictvím vlády by vlastnictví zdrojů vedlo k nezvratnému rozdělení důchodů a majetku. Tato situace by měla za následek propastné až drastické rozdíly mezi životní úrovní jednotlivých skupin obyvatel.

Stabilizační funkce v ekonomice znamená zmiřování cyklických výkyvů v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti, cenové stability a ekonomického růstu. O této funkci se vedou v ekonomii značné kontroverzní spory.

2.4 Daňový systém v ČR

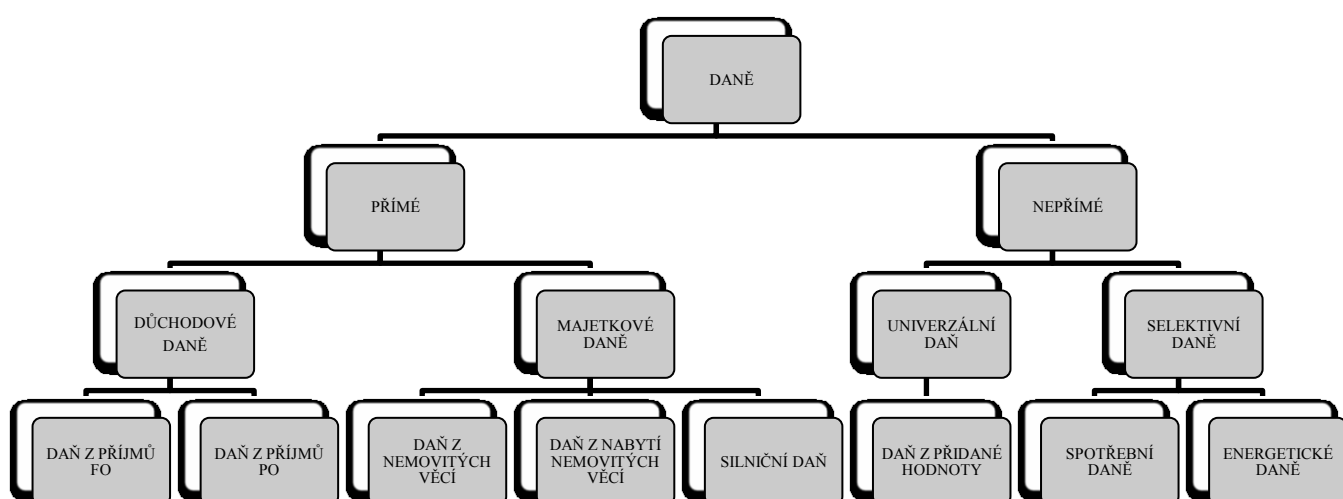
Daňový systém je širší pojem, než je daňová soustava. Ten zahrnuje právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu, rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům (Široký, 2008).

Soustava daní v České republice se dělí na daně:

- a) přímé a
- b) nepřímé.

Daně přímé jsou adresné a přímo vázané na poplatníka s ohledem na jeho důchodovou a majetkovou situaci. Naproti tomu stojí v daňové soustavě nepřímé daně. Předmětem zdanění je prodej zboží a služeb. Pro nepřímé daně je charakteristické, že jsou neadresné a vybírány nepřímo, v konečné ceně zboží či služby.

Obr. 2. 1 Daňová soustava ČR



Zdroj: Vlastní úprava.

2.4.1 Přímé daně

Přímé daně jsou přímo vyměřeny poplatníkovi na základě jeho příjmu, daná osoba se jim nemůže vyhnout, a nelze je přenést na další ekonomické subjekty. Daně jsou adresné a přihlížejí k majetkové situaci poplatníka.

Přímé daně zahrnují daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Jedná se o tzv. důchodové daně, které jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Přímé daně zahrnují i majetkové daně, kde patří:

- a) daň z nabytí, které je upravena Zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

- b) daň z nemovitých věcí upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů a
- c) daň silniční upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Do roku 2013 patřila mezi přímé daně i daň darovací a daň dědická. Od 1. ledna 2014 byly tyto daně jako samostatné daně zrušeny. V současnosti jsou tyto daně součástí zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Přímé daně jsou odváděny finančnímu úřadu, a to v hotovosti nebo bezhotovostně.

2.4.2 Nepřímé daně

U nepřímých daní není možné dopředu určit daňového poplatníka, tj. osobu, která daň ve finální fázi platí. Na rozdíl od přímých daní je platíme při každém nákupu v ceně zboží či služby. Státu daň odvede obchodník, nikoliv plátce. Daně jsou neadresné.

Dělení nepřímých daní:

- a) selektivní (spotřební daň, energetické²) a
- b) univerzální (daň z přidané hodnoty).

Spotřební daň je upravena zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a také směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Dále je také nutné zmínit směrnici Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Právním předpisem, který upravuje ekologické daně v ČR je zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (část 45, 46 a 47), a směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

2.5 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH) a také směrnicí Rady

² daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Systém DPH je v České republice uplatňován od roku 1993 v rámci daňové soustavy. Před vstupem ČR do EU byla daň z přidané hodnoty upravena zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který platil více než 11 let, a byl zrušen výše uvedeným zákonem. Po vstupu ČR do EU musely být harmonizovány určité zákony, mezi nimi i zákon o DPH, a to tak, aby byl v souladu s právní úpravou ostatních členských zemí, a také byla přijata směrnice Rady EU.

DPH svým charakterem patří do nepřímých daní a postihuje spotřebu zboží a služeb. Jedná se o zvláštní druh daně, u které je poplatníkem konečný spotřebitel, avšak plátcem daně je podnikatelský subjekt (Skálová, 2015). Odvod DPH státu se provádí postupně, každý výrobce či poskytovatel služby odvede DPH ze své přidané hodnoty. Jak tvrdí Klaus (2013) mají nepřímé daně sice mnoho praktických výhod, zejména z hlediska inkasa, ale jejich nevýhodou je, že znepřehledňují skutečný objem daní pro občany, jelikož jsou pro ně do značné míry skryty. Nepřímé daně proto poplatníky tolik nebolí. Jsou nenápadné, a také jsou skryté v ceně zboží a služeb, a ne každý si hned spojí růst cen zboží se zvýšením sazby DPH.

K nevýhodám DPH patří poměrně značná administrativní náročnost spojená se systémem její evidence, její přímá vazba na možnost ovlivnit cenovou hladinu a jednorázové problémy s jejím zavedením. Způsob stanovení daně vyžaduje rovněž vedení přesného účetnictví (Široký, 2008).

Předmětem daně dle § 2 zákona o DPH je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Dále je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu i osobu nepovinnou k dani, např. občan, který nepodniká, a také dovoz s místem plnění v tuzemsku. Zjednodušeně lze říci, že se jedná o zboží a služby, které mají místo plnění v tuzemsku.

V české právní úpravě existují tři sazby daně, tj.:

- základní sazba ve výši 21 %,
- první snížená sazba ve výši 15 %,
- druhá snížená sazba ve výši 10 %.

Základní sazba daně se uplatňuje u naprosté většiny zboží a služeb, není-li stanoveno zákonem³ jinak. První snížená sazba daně se uplatňuje u zboží a služeb, které jsou vymezeny Přílohou č. 2 až 3 k zákonu č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Druhá snížená sazba daně je upravena Přílohou č. 3a k zákonu č. 235/2004 Sb., o DPH ve znění pozdějších předpisů. Sazby daně jsou upraveny ve Směrnici Rady č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty, a to ve článku č. 93 -95. Struktura a výše sazeb je upravena v člancích č. 96 – 107.

Seznam komodit, které se vztahují ke sníženým sazbám daně, jsou uvedeny v tabulce.

Tab. 2.1 Přiřazení komodit k jednotlivým sníženým sazbám daně

	1. snížená sazba 15 %	2. snížená sazba 10%
jednotlivé zboží	<ul style="list-style-type: none"> - potraviny, nápoje (nealkoholické), - knihy, brožury, noviny, časopisy, - zdravotnické potřeby, - dětské autosedačky, - krmiva pro zvířata, a další. 	<ul style="list-style-type: none"> - kojenecká výživa a potraviny pro malé děti, - tištěné knihy, obrázkové knihy pro děti, - léky, očkovací látky, - potraviny bez lepku a další.
jednotlivé služby	<ul style="list-style-type: none"> - ubytovací služby, - sociální a domácí péče, - pohřební služby, - opravy invalidních vozíků a další. 	

Zdroj: ZDPH, Příloha č. 2, 3, 3a, vlastní úprava.

Správci daně u daně z přidané hodnoty jsou Finanční úřady. DPH je také paralelně spravovaná celní správou ČR. Celní úřad zůstává správcem daně pouze tehdy, pokud

- je dovezené zboží propuštěno osobě, která není plátcem DPH, do celního režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení,
- dovezené zboží bylo propuštěno osobě, která je plátcem DPH, do celního režimu volného oběhu,

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

- v případech, kdy vzniká daňová povinnost dle § 23 odst. 1 písm. b) až d) zákona o DPH, při nezákonném dovozu zboží, při porušení dočasného uskladnění zboží nebo při porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dováženo.⁴

2.6 Spotřební daně

Spotřební daně jsou další kategorií, které spadají pod nepřímé daně. Existuje skupina výrobků, které kromě všeobecného daňového zatížení podléhají další selektivní spotřební dani. Tyto vybrané komodity se od ostatních odlišují svým vyšším daňovým zatížením. Spotřební daně jsou zaváděny za účelem regulace určitých komodit na trhu, nebo také proto, aby zvýšily příjmy státního rozpočtu. Tato daň tvoří v ČR více jak 50 % ceny zdaněného zboží, což může vést ke snižování poptávky po škodlivém zboží.⁵

Rozdíl v principu uplatňování spotřebních daní je, že:

- jsou odváděny jednorázově,
- výše daně je stanovena částkou za jednotku množství nebo hmotnosti,
- selektivní.

Spotřební daně figurují v českém daňovém systému již od roku 1993, jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a také jsou harmonizovány v rámci EU. Jedním ze základních dokumentů je Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní.

Mezi produkty, ze kterých plyne povinnost platit spotřební daň, patří:

- minerální oleje,
- líh,
- pivo,
- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky a
- daň ze surového tabáku.

Správu nad spotřebními daněmi vykonávají orgány Celní správy ČR.

⁴ Celní správa (2015)

⁵ Businessinfo.cz (2015)

2.6.1 Jednotlivé druhy spotřebních daní

V této podkapitole jsou rozebrány jednotlivé druhy spotřebních daní, jejich předmět, plátce, sazby a základy daně.

Obecně platí, že u všech zmíněných spotřebních daní je plátcem (§ 4 ZSpD) fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, dále také oprávněný příjemce, výrobce a dovozce. Výše uvedeným vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, a to souvisí s uvedením výrobků do volného oběhu.

Předmětem daně jsou vybrané výrobky, které se pohybují na daňovém území EU, a jsou buď vyrobené, nebo dovezené.

a) Daň z minerálních olejů

Předmět daně z minerálních olejů upravuje § 45 ZSpD. Ve výše zmíněném paragrafu jsou definovány rozsáhlé oblasti vybraných výrobků, které jsou považovány za minerální oleje. Mezi ty patří zejména:

- motorové a ostatní benzíny,
- střední oleje a těžké plynové oleje,
- motorová nafta,
- odpadní oleje,
- zkapalněné ropné plyny,
- a další.

Tato oblast se vyznačuje velkým množstvím výrobků, ale i směsí a také směsí i s jinými výrobky. Dle názoru autorky patří mezi nejrozsáhlejší v rámci spotřebních daní.

Základem daně (dále jen ZD) u minerálních olejů je množství těchto minerálních olejů, které je vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. Tohle ovšem neplatí u těžkých topných olejů a také pro zkapalněné ropné plyny, kde je ZD vyjádřený v tunách. Pro výpočet daňové povinnosti je důležité množství minerálních olejů. Sazby daně jsou pro přehlednost uvedeny v tabulce níže.

Tab. 2. 2 Sazby daně z minerálních olejů

Text – předmět daně	Sazba daně
Motorové benzíny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu s obsahem olova do 0,013 g/l	12 840 Kč/ 1 000 l
Motorové a technické benzíny, ostatní benziny	13 710 Kč/ 1 000 l
Střední oleje a těžké plynové oleje	10 950 Kč/ 1 000 l
Těžké topné oleje	472 Kč /t
Zkapalněné ropné plyny – odpadní oleje	3 933 Kč/t
Zkapalněné ropné plyny, zkapalněný bioplyn používaný pro výrobu tepla	0 Kč/t
Zkapalněné ropné plyny a zkapalněný bioplyn používané pro stacionární motory	1 290 Kč/t

Zdroj: § 48 Zákona o spotřebních daních, vlastní úprava.

b) Daň z lihu

Další spotřební daň je daň z lihu (§ 67 ZSpD). Předmětem této daně je líh (etanol), který je obsažený v jakýchkoliv výrobcích. Celkový obsah obsaženého lihu musí být větší než 1,2 %, avšak nesmí činit více než 22 % objemových etanolu. Základem daně z lihu je množství lihu v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C, který je zaokrouhlený na 2 desetinná místa. Sazby daně z lihu nalezneme v § 70 ZSpD, pro lepší přehlednost jsou uvedeny v tabulky.

Tab. 2. 3 Sazby daně z lihu

Text – předmět daně	Sazba daně
Lích obsažený ve výrobcích pod kódem nomenklatury 2207, 2208 bez ovocných destilátů z pěstitelského pálení	28 500 Kč/hl etanolu
Lích obsažených v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele	14 300 Kč/hl etanolu

Zdroje: ZSpD § 70, vlastní úprava.

c) Daň z piva

Předmětem daně z piva (§ 81) je výrobek, který obsahuje více než 0,5 % objemového alkoholu. Dále také směsi piva, s nealkoholickými nápoji obsahující více než 0,5 % objemového alkoholu. Základem daně z piva je množství piva, které je vyjádřené v hektolitrech. Základní sazba daně je stanovena ve výši 32 Kč. Existují však i snížené sazby daně, které platí pro malé nezávislé pivovary. Tyto sazby jsou stanoveny podle velikostní skupiny výroby v hl ročně, a to v rozmezí od 16,00 – 28,80 Kč (§ 84 ZSpD).

d) Daň z vína a meziproduktů

Mezi spotřební daně také patří daň z vína a meziproduktů upravena § 93 ZSpD, předmětem této daně jsou vína a meziprodukty, které obsahují více než 1,2 % a méně než 22 % objemových alkoholu. Vína jsou rozdělována na:

- šumivá,
- tichá a
- meziprodukty.

Základem daně je množství vína a meziproduktů, které je vyjádřené v hektolitrech. Sazby daně jsou uvedeny v tabulce a to v následující výši:

Tab. 2. 4 Sazby daně u vína a meziproduktů

Text – předmět	Sazba
Šumivá vína	2 340 Kč/hl
Tichá vína	0 Kč/hl
Meziprodukty	2 340 Kč/hl

Zdroj: § 96 o ZSpD, vlastní úprava.

e) Daň z tabákových výrobků

Mezi spotřební daně se řadí i daň z tabákových výrobků (§ 101 ZSpD). Předmětem jsou tabákové výrobky, kterými se rozumí:

- cigarety,
- doutníky,

- cigarillos a
- tabák ke kouření.

Základ daně z tabákových výrobků je vyjádřený procentní a pevnou částí. Základem daně pro procentní část je cena pro konečného spotřebitele (§ 103 ZSpD). Je to cena jednotkového balení určeného k přímé spotřebě a obsahuje i DPH. Sazby daně u tabákových výrobků jsou uváděné v následující tabulce.

Tab. 2. 5 Sazby daně z tabákových výrobků

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
Cigarety	27 %	1,39 Kč/kus	Celkem nejméně však 2,52 Kč/kus
Doutníky, cigarillos		1,42 Kč/kus	
Tabák ke kouření		2 142,00 Kč/kg	

Zdroj: § 104 ZSpD, vlastní úprava.

f) Daň ze surového tabáku

V zákoně o spotřebních daních se s novelizací objevuje nově „daň ze surového tabáku“, a to s účinností od 1. 7. 2015. Tato daň je ustanovena v Hlavně IV, v § 131a – 131g ZSpD. Zdanění surového tabáku se do zákona promítlo z důvodů častých spekulací, které souvisejí se surovým tabákem. Tento tabák je také často využíván ke kouření.

Předmětem daně (§ 131b ZSpD) je surový tabák, tím se rozumí přírodně nebo uměle sušený nebo nesusšený, dále také zbytky listů nebo jiných částí rostliny rodu tabák. Plátcem daně ze surového tabáku (§ 131s ZSpD) se stává osoba:

- a) která použila surový tabák z jiného důvodu než pro výrobu tabákových výrobků, a
- b) u které byl zjištěn surový tabák, aniž by se prokázal jeho původ.

Základem daně u surového tabáku je množství, které je vyjádřené v kilogramech, a sazba daně je stanovena ve stejné výši jako u tabáku, který je použitý ke kouření, tj. 2 142 Kč/kg.

2.6.2 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím u spotřebních daní je pro vybrané výrobky kalendářní měsíc. Plátcí, kteří mají povinnost přiznat a zaplatit daň, musí předložit daňové přiznání za každou daň samostatně, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období.

2.7 Energetické daně

České republice vznikla povinnost k 1. lednu 2008 zavést daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv. Tato povinnost vznikla v souladu s podmínkami členství ČR v Evropské unii. Výše zmíněná povinnost je začleněna v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a to do části čtyřicáté páté, čtyřicáté šesté a čtyřicáté sedmé.

K definování pojmů došlo s využitím Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

Správa energetických daní náleží celním orgánům.

2.8 Daňová správa

Správa daní byla až do roku 2011 upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Od 1. 1. 2012 je zákon o správě daní a poplatků zrušen s účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Právní předpis definuje postup správců daní, jejich práva a povinnosti. Dle § 1 odst. 2 je „správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení a zabezpečení jejich úhrady“. Pojem správa daní reprezentuje veškeré činnosti veřejné správy související s realizací daní. Hlavním cílem správy daní je správné stanovení daně.

Základní zásady správy daní stojí v celku právního systému. Daňový řád upravuje tyto zásady v § 5 - § 9. Vychází se ze zásad, které byly stanoveny zákonem o správě daní a poplatků. Některé zásady zůstávají zachovány, jiné jsou zrušený a zavádí se některé nové. Terminologie a pojmenování zásad se může v literatuře dle různých autorů lišit. Mezi zásady patří:

- zásada zákonitosti,
- zásada zneužití právního postavení,

- zásada přiměřenosti,
- zásada součinnosti,
- zásada poučovací,
- zásada rychlosti řízení,
- zásada hospodárnosti,
- zásada volného hodnocení důkazu,
- zásada rovného zacházení,
- zásada skutečného obsahu právního úkonu,
- zásada neveřejnosti a mlčenlivosti,
- zásada oficiality a zásada vyhledávací,
- zásada oprávnění správce daně ke shromažďování osobních údajů potřebných pro správu daní.

Pojem *Správce daně* je upraven v § 10 příslušného zákona a definuje, kdo je správním nebo jiným státním orgánem, obecně je nazývaný „orgánem veřejné moci“. Odstavec 2 § 10 stanovuje, kdo je správním orgánem, a je oprávněn daň vybírat. V České republice tuto funkci plní:

- Generální finanční ředitelství,
- Specializované finanční úřady,
- Finanční úřady,
- a územní pracoviště.

2.8.1 Finanční správa

Základní agendu Finanční správy ČR tvoří správa daní. Správa daní patří mezi klíčovou kompetenci, ale zároveň finanční správa vykonává široké spektrum dalších agend.

Zejména se jedná o tyto daně:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- daň z přidané hodnoty,
- daň silniční,
- daň z nemovitých věcí,
- daň z nabytí nemovitých věcí,
- daň z převodu nemovitostí,

- daň dědická,
- daň darovací.⁶

Finanční správa (dále jen FS) je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen zákon o finanční správě), přičemž zákon zahrnuje i její postavení a kompetence. FS ČR tvoří soustava orgánů finanční správy, které jsou podřízeny Ministerstvu financí.

Finanční správu tvoří⁷:

1. Generální finanční ředitelství
 - řídí generální ředitel,
 - jmenuje jej a odvolává vláda na návrh ministra financí.
2. Odvolací finanční ředitelství
 - řídí ředitel jmenovaný generálním ředitelem.
3. Finanční úřady
 - řídí ředitel finančního úřadu jmenovaný generálním ředitelem,
 - v rámci FÚ jsou zřizovány územní pracoviště, tj. organizační útvary finančního úřadu.

2.8.2 Kompetence a činnosti jednotlivých orgánů finanční správy

Orgány finanční správy zahrnují čtyři specializované pracoviště, přičemž každé z těchto čtyř pracovišť má jiné kompetence a vykonává jiné činnosti. Prvním orgánem finanční správy je Odvolací finanční ředitelství.

Odvolací finanční ředitelství (dále jen OFŘ) je zřízeno zákonem o Finanční správě. Orgán vykonává působnost po celém území ČR, sídlo má v Brně. Objektivní činností OFŘ je dle § 7 zákona č. 456/2011 Sb.:

- vykonávání působnosti správního orgánu, který je nejbližší nadřízený finančním úřadům,
- provádění řízení o správních deliktech,

⁶ Finanční správa (2015)

⁷ Finanční správa (2015)

- vedení evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánu finanční správy.

Specializovaný finanční úřad (dále jen SFÚ) je zřízen stejným zákonem jako OFŘ, avšak jeho územní působnost je stanovena tak, že jí vykonává po celém území ČR. Činnosti SFÚ jsou vymezeny v § 10 zákona o finanční správě, tj.:

- vykonávání správy daní,
- provádění řízení o správních deliktech,
- provádění finanční kontroly,
- vykonávání dozoru nad loteriemi a jinými podobnými hrami,
- kontrola výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány,
- a další.

Finanční úřady (dále jen FÚ) jsou rozděleny dle krajů (tj. 14 finančních úřadů), každý kraj má svůj FÚ, ty spadají pod Generální finanční ředitelství. FÚ jsou upraveny zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a to v Hlavě IV. Každému FÚ jsou podřízeny územní pracoviště.

Územní pracoviště jsou tzv. organizační útvary FÚ, které se dělí na ty, které se nacházejí, a ty které se nenacházejí v sídlech FÚ. Územní pracoviště, která se nenacházejí v sídlech finančních úřadů, jsou stanoveny v příloze vyhlášky č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů. Územní pracoviště, která se nacházejí v sídlech finančních úřadů, jsou stanovena Organizačním řádem Finanční správy České republiky. Územní pracoviště vykonávají činnosti v rámci působnosti finančního úřadu. Územní pracoviště řídí a za jeho činnost zodpovídá ředitel.

2.8.3 Daňové řízení a daňová kontrola

Daňové řízení je vedeno správcem daně za účelem správného stanovení daně, jejího vyměření, vybrání, vyúčtování, kontroly splnění daňové povinnosti, popř. jejího vymáhání. Řízení končí splněním nebo zánikem daňové povinnosti, která s tím souvisí. Daňové řízení je důležitým postupem, který vede ke správnému zjištění daňové povinnosti.

Z hlediska legislativy je daňové řízení upraveno v zákoně⁸ o daňovém řádu v části třetí, hlavě III, § 134.

Daňové řízení je vždy neveřejné a zahajuje jej správce daně. Cílem je stanovit a vybrat daň, tak aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Skládá se podle okolností z dílčích řízení, ve kterém jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčí řízení rozlišujeme:

- a) nalézací,
- b) při placení daní.

Předcházejícím krokem k daňovému řízení, je nejprve registrace daňového subjektu k daňové povinnosti. Provádí se podáním přihlášky k příslušnému správci daně, kde je subjekt povinen uvést předepsané údaje pro správu daní. Další částí je vyměřovací řízení, kde dochází ke stanovení základu daně a daně samotné. Správce daně vychází z údajů poskytnutých daňovým subjektem ve formě daňového přiznání nebo hlášení. Správce daně vyměří daň na základě daňového přiznání, vyúčtování nebo z moci úřední. Nebyla-li vyměřena daň do lhůty splatnosti zaplacená, přistoupí správce daně k vymáhání daně. Správce daně může nedoplatek vymáhat

- a) daňovou exekucí,
- b) prostřednictvím soudního exekutora,
- c) popř. v insolvenčním řízení nebo
- d) přihlášením do veřejné dražby.

Správce daně přistoupí k takové variantě, která zajistí, že výše nákladů spojených s vymáháním nebude ve zjevném nepoměru k výši nedoplatků. V případě nesplnění povinnosti, které vyplývají daňovému subjektu, přistoupí k nucenému výkonu rozhodnutí, tj. exekuce.

Daňová kontrola je dílčí klíčový postup, který se odehrává v rámci daňového řízení. Její význam pro správu daní vyplývá především ze skutečnosti, že daně jsou v České republice vybírány na základě principu samovyměření.⁹ Dle názoru autorky je daňová kontrola velice důležitým bodem v daňovém řízení. Ve skutečnosti to znamená, že to je právě daňový subjekt, který posuzuje svou daňovou povinnost. Je povinen sám daň vypočítat, přiznat, uhradit a doložit, což je nejdůležitější.

⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁹ VORLÍČKOVÁ PARTNERS (2015)

Daňová kontrola není samostatným řízením, ani úkonem správce daně. Lze ji vnímat jako ucelený soubor dílčích činností vykonávaných správcem daně, ten je realizuje v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení.

Z hlediska právní úpravy byla daňová kontrola upravena v § 16 a § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Od 1. ledna 2011 je však upravena daňovým řádem.¹⁰

„Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti.“ Takhle vymezuje daňovou kontrolu § 85 odst. 1 daňového řádu. Předmět správce daně prověřuje ve vymezeném rozsahu, který může v průběhu rozšířit. Daňová kontrola je vlastně postup, jehož výsledkem je zpráva, která má charakter rozhodnutí. Provádí se u daňového subjektu nebo na místě, kde je to z hlediska kontroly nejvhodnější a nejvěrohodnější. Týká-li se daňová kontrola skutečností, které již byly kontrolovány, může správce daně kontrolu opakovat, a to jen tehdy:

- a) byly-li zjištěny nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být uplatněny v původní kontrole,
- b) skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení,
- c) daňový subjekt učiní jednání, kterými mění svá dosavadní tvrzení.

Správce daně musí seznámit daňový subjekt, s důvody, které vedou k tomu, že je kontrola opakována.

Daňový subjekt, u kterého je prováděna kontrola, má své povinnosti, které jsou vymezeny v § 86. Mezi tyto povinnosti patří¹¹:

- zajištění vhodného místa a podmínky k provádění kontroly,
- poskytnutí nezbytných informací o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávnění jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů,
- předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení,
- umožnění jednání s kterýmkoliv zaměstnancem,
- nezatajování důkazních prostředků, které má k dispozici,

¹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 85 -88

¹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

- prokázání totožnosti.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, má také svá práva, tj.:

- být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopvat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně,
- na předložení služebního průkazů úřední osoby.

Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah. Správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu, která musí obsahovat výsledek kontrolního řízení, zjištění hodnocených důkazů a odkaz na protokoly či úřední záznamy. Daňový subjekt je seznámen s výsledkem kontroly správcem daně, který mu jej předloží k vyjádření.

Daňová kontrola vystupuje jako instrument, který slouží k dosahování cílů a ke skutečnosti, že pouze na jejím základě lze z moci úřední daň doměřit. Přičemž samotná daňová kontrola, ale také její důsledky, jsou zásahem do soukromí kontrolovaného subjektu. Takový zásah je nutný, vzhledem k nutnosti správně vybrat daň a správného fungování státu. Daňovou kontrolou může být dotčena jakákoliv osoba, která je povinná k dani.

Provedení daňové kontroly správcem daně může odhalit nelegální daňovou činnost, tj. daňový únik. Může také nastat situace, že daňový únik nebude nikdy odhalen. Čím více bude v rámci daňového řízení prováděno daňových kontrol, tím existuje větší pravděpodobnost a šance na odhalení daňového úniku či jiné nelegální daňové činnosti.

2.9 Daňový únik z hlediska teorie

Pojem daňového úniku není z hlediska práva nijak definován. V odborné literatuře lze vyhledat různé způsoby kvalifikace daného jevu. S pojmem daňový únik se můžeme setkat jak v odborné literatuře, tak i v médiích. Pojem je označován také jako nelegální aktivita (nelegální krácení daně). Hranice mezi legální či nelegální aktivitou je velice tenká a nelze vždy určit, jestli byly provedeny v mezích zákona či nikoliv.

Nejčastěji používanou formou daňového úniku je zatajení příjmů, práce na černo, pašování. Subjekty daně také tím, že obcházejí zákon, tj. že hledají skulinky v legislativě, s kterou zákonodárce nepočítal, snižují svou daňovou povinnost.

Na podrobnější rozpracování daňových úniku je zaměřena třetí kapitola.

3 Daňové úniky v podmínkách Evropské unie

Ve třetí kapitole je nastíněna teorie, která se váže k daňovým únikům. Po vymezení pojmů z oblastí daní je dále tato část práce zaměřena na vymezení daňového úniku. Zejména na teoretické aspekty a charakteristiku daňových úniků. Další část třetí kapitoly je zaměřena na daňové úniky v podmínkách Evropské unie, samotnou charakteristiku Evropské unie a vybraných zemí EU.

Vzhledem k tomu, že v literatuře neexistuje jednoznačná definice pojmu „daňový únik“, existuje několik možností, jak jej charakterizovat.

3.1 Daňové úniky

Mottem „Možnost získat vyšší příjem se zdá být motivací pro každého jednotlivce, který se zapojí do daňových úniků“ (Pickhardt, s. 3), charakterizuje daňový únik profesor Michael Pickhardt¹².

Pojem „únik“ je definován jako vyhnutí se něčeho, dáme-li to do souvislosti s pojmem daňový, vznikne nám spojení vyhýbání se placení daní, které vybírá stát. Poplatník tím, že se vyhýbá placení daní, minimalizuje svou daňovou povinnost, tzn., utíká s povinností, která mu náleží a činí „daňový únik“. Jedná se vlastně o minimalizaci, která může být legální (v mezích zákona) nebo nelegální (nezákonná). Existence daňových úniků je však nevyhnutelná, jelikož zatím nebyla řešena nebo vyřešena, a ani samostatný pojem nebyl transformován do české legislativy.

Daňové úniky patří mezi vážné problémy, a proto je důležité jim věnovat značnou pozornost. Úniky, které tímto vzniknou, se promítnou do ekonomiky a mají špatný vliv na její stabilitu.

Pickhardt a Prinz (2012) se domnívají, že daňové úniky, které jsou často považované za drobné trestné činnosti, mohou být do jisté míry společensky přijatelné. Vše se odráží v postřehu, že tyto daňové úniky jsou potrestány peněžní pokutou než skutečným trestem odnětí svobody. Dle názoru autorky nelze akceptovat ani drobné nelegální aktivity, tj. daňové

¹² Profesor na Technické univerzitě v Německu, předseda „Mezinárodní sítě pro ekonomický výzkum (2005 - 2007), oblast vědeckého zájmu: veřejné statky, daňové úniky.

úniky, jelikož z každého malého „podvodu“ se může stát čím dál tím větší podvod, který může vyústit v miliardový daňový únik. I když vždy tady budou tyto nelegálnosti existovat.

Lze říci, že daňový únik se skládá z nezákonných a záměrných opatření, které jsou přijaty jednotlivci, a vedou ke snižování jejich zákonné daňové povinnosti. Jak tvrdí Alm (2012), tak jednotlivci či firmy se mohou vyhnout placením daním, a to těmito způsoby:

- podhodnocování svých příjmů,
- prodej nebo bohatství,
- zveličování odpočtů,
- zfalšování daňových přiznání.

Lze říci, že daňové úniky jsou velice rozsáhlé a existují ve všech zemích světa, především v rozvojových zemích. Jak uvádí Alm (2012, s. 3), „daňové úniky jsou důležité, a to především z důvodu snižování výběrů daní.“. Nážorem autorky je, že daňové úniky existují i mimo rozvojové země, tj. na mezinárodní i celosvětové úrovni.

James Alm (2012) se zamýšlí nad třemi otázkami, které souvisí s daňovými úniky. Jedná se o níže uvedené otázky.

1. Proč lidé platí nebo neplatí daně?
2. Jaké jsou důsledky pro daňovou správu?
3. Jak politika (vláda) podporuje lidi v placení nebo je naopak odradí v placení daní, což může vést k podvádění?

Alm (2012) provedl výzkum, a představil celou škálu specifických politik, které mohou být účinné ve snižování daňových úniků. Použil k tomu teoretickou a empirickou analýzu. Je třeba podotknout, že tohle nelze aplikovat na všechny země, jelikož se jedná o zahraniční literaturu, může být použití v podmínkách ČR obtížnější.

Odpověď na první otázku je, že racionální jedinec vnímá maximalizující užitek, který mu může vzniknout v případě daňových úniků, a tím zvažuje riskování. Na jedné straně stojí riskantní vyhlídky na odhalení a následné potrestání a na druhé straně jednotlivci platí daně, jelikož se bojí, že při hazardování bude přistižen a penalizován, a to v případě, že nenahlásí všechny příjmy. Hlavním důvodem tohoto přístupu je, že jedinec platí daně, a to jen z toho důvodu, že se bojí a má strach z odhalení a následného trestu. Jak tvrdí Alm (2012, s. 19) tak, „teoretická analýza daňových úniků naznačuje několik politik, které mohou mít vliv na

dodržování daňových předpisů. Tyto analýzy také naznačují, že mohou existovat omezení účinků čistě vynucovací – na základě správné strategie, a že mohou existovat jiné produktivní strategie. Daňové úřady mohou sledovat tu strategii, která se vytvoří z behaviorální ekonomie.“ Každý daňový poplatník si musí uvědomit, jaké mu z tohoto plyne riziko, a jestli je dobré riskovat za jakoukoliv cenu. Nážorem autorky je, že riziko, které plyne z neplacení daní a následného odhalení, je příliš vysoké.

Další, v pořadí druhá, otázka, která se zabývá důsledky pro daňovou správu. Autor ji zobrazuje v širším rozsahu na základě „vstupů“ a „výstupů“. Za vstupy považuje:

- pracovníky,
- materiál,
- informace a
- právní předpisy.

Tyto vstupy se používají k „výrobě“ několika výstupů, přičemž nejdůležitější z nich jsou příjmy, ale vláda také dbá na spokojenost daňového poplatníka. Daňová správa obvykle zdůrazňuje celou řadu opatření, tyto programy většinou identifikují daňové poplatníky, kteří nemají podaná daňová přiznání. Tyto „vstupy“ zobrazí daňového poplatníka jako potenciálního zločince, který je následně odrazen od podvádění. Daňová správa je důležitou součástí v tomto procesu, má v daném státě své místo. Ve své podstatě dbá o to, aby všechny postupy probíhaly správně.

Třetí, a zároveň poslední otázkou je, jak vymyslet opatření, které poplatníky povzbudí v placení daní, nebo jak je může od podvádění odradit. Autor (Alm, 2012) v diskuzi navrhuje alternativní strategie ke snižování daňových úniků. Dělí je do tří hlavních kategorií, které mohou vést:

- ke zvýšení pravděpodobnosti hrozby trestu,
- zlepšení poskytování daňových služeb a
- ke změně daňové kultury.

Existuje prostor pro zlepšení politik zaměřených na odhalení a potrestání. Zlepšení může být proveditelné v každé z uvedených oblastí. Alm (2012, s. 28-29) „navrhuje

- zvýšit počet auditů,

- zlepšit výměnu informací mezi vládami, které zdaňují na podobných principech,
- zvýšení pokuty za daňový podvod (např. úrokové sazby na nezaplacené daně),
- medializace daňových úniků jako alternativní, nefinanční druh trestu,
- zvýšení registrací daňových poplatníků a identifikace prostřednictvím lepšího využívání informací třetích stran.“

Autorka se domnívá, že prioritou by mělo být zlepšení výměny informací mezi vládami jednotlivých členských států. V tomto případě existuje program VIES, který umožňuje výměnu informací mezi státy EU v oblasti DPH.

V další kategorii existuje prostor pro zlepšení ve službách daňové správy a její zkvalitnění, po vzoru určitého modelu. Alm (2012, s. 29) proto navrhuje:

- podporu vzdělávání daňových poplatníků,
- poskytnutí služeb daňovým poplatníkům při podání daňového přiznání a samotném placení daní,
- zlepšit daňové stránky státní správy,
- zjednodušit daně,
- zjednodušit placení daní,
- zjednodušit daňové formuláře.

Za třetí také mohou existovat určité změny v oblasti daňové kultury, tj. v samostatném placení daní. Jsou navrženy do určitých oblastí, tj.:

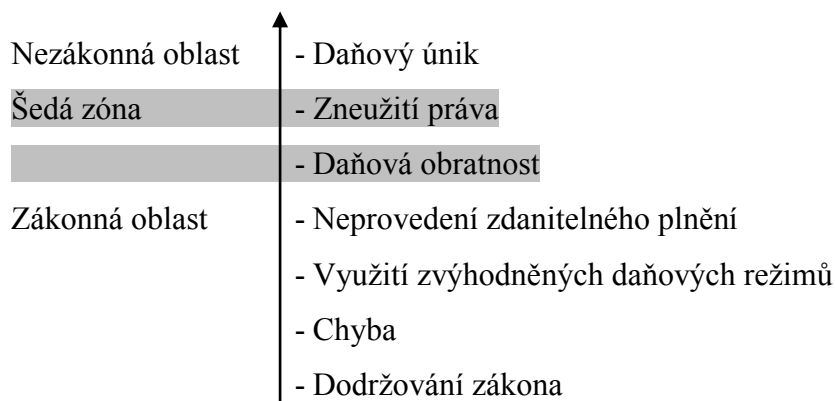
- pomocí medií posílit dodržování daňových předpisů – jako forma etického chování,
- zdůraznění souvislosti mezi placením daní a přijetím vládních služeb,
- zaměřit se na určité cílové skupiny, kterým je nutné sdělit, že placení daní je „správná věc“
- placení daní je správný a přijímá se vzorec chování,
- vyhnout se názorů, že podvádění je v pořádku, to má za následek především daňová amnestie.

Alm (2012) tvrdí, že administrativní strategie založená pouze na vymáhání může být velice dobrým východiskem, ale není to určitý koncový bod pro snižování daňových úniků.

Nastíněné problémy autora Jamese Alma, mohou být určitým doporučením a možnou aplikací do jednotlivých daňových systémů. Jelikož se jedná o publikaci, která byla uvedena na trh již v roce 2012, můžou působit tato doporučení a rozčlenění jako již neaktuální. Je však dobré si z nich něco vzít jako určitou inspiraci a transformaci do jednotlivého daňového systému. V ČR se určitá opatření zavádějí, transformují, aby zabránily daňovým únikům. Ne vše je však aplikovatelné právě do české legislativy.

Profesor Martinez (1995) rozlišuje daňové úniky mezi legálním a nezákonným vyhýbáním se daňové povinnosti. Nejčastěji pojem „legální daňový únik“ označuje právní postupy, které nám umožní vyhnout se daňové povinnosti, aniž bychom porušili zákon. U výše zmíněného postupu, jsou používány prostředky, jak zákon nenápadně obejít. Druhý pojem napřímo označuje porušování daňových zákonů. Autor se domnívá, že je mezi těmi dvěma oblastmi nutné vytyčit hranici. V praxi je takové vymezení velice obtížné. Na níže uvedeném schématu lze vidět, jak se postupně „dopracovat“ až k samotnému daňovému úniku.

Obr. 3. 1 Stupně nezákonnosti



Zdroj: Martinez, Jean-Claude (1995, s. 14).

Tato problematika daňových úniků je jednou z nejaktuálnějších, lze říci, že v celém světě je stále častěji diskutovaným problémem, který je nutné omezit. Daňovými úniky se také zabývá Evropská unie, jakožto společenství evropských států.

3.1.1 Legální daňové úniky

V literatuře se můžeme setkat s pojmem, který označuje legální daňový únik jako „tax avoidance“. Tento pojem označuje vyhýbání se placení daní a v podstatě představuje legální

aktivity, které mohou vést k minimalizaci daňové povinnosti, můžeme to také označit jako efektivní daňová optimalizace. Jedná se v podstatě o využití prostředků pro minimalizace, které jsou uvedeny zákonech či právních předpisech. Můžeme zde zahrnout slevy na dani, formy odpisů a další. Mnohdy také využití mezer v daňových zákonech, ať už cílené nebo neúmyslné, mohou vést k formě optimalizace.

Podle Klimešové (2014) je efektivní (legální) daňová optimalizace vymezena těmito úsporami:

- a) osvobození od daně,
- b) sleva na dani,
- c) způsob odpisů majetku,
- d) podpora vybraných činností (výzkum, vývoj),
- e) mezery v daňových zákonech.

3.1.2 Nelegální daňové úniky

Nelegální (nezákonný) daňový únik se v literatuře označuje pojmem „tax evasion“. Tento pojem je vlastně považován za podvod, za který může být poplatník trestně stíhán. Postih a jeho míra závisí na rozsahu neodvedení či zkrácení daně. Dojde-li k neúmyslnému jednání, hrozí poplatníkovi postih ve formě doměření daně FÚ, a s tím související pokuta. Ne všechny daňové úniky spadají do kategorie neúmyslných. Některé daňové úniky jsou úmyslné a vedou k vlastnímu obohacení se na úrok státu, jakožto příjemce daně. V tomto případě se jedná o trestný čin, a to trestné činy proti majetku a trestné činy hospodářské.¹³

Mezi trestné činy majetkové se řadí činy, které jsou zaměřeny proti vlastnictví anebo majetku jako celku. Níže je výše z trestných činů proti majetku, tj.:

- zpronevěra (§ 206) – присвоjení cizí věci nebo majetkové hodnoty, která byla svěřena dané osobě, trestní sazba se pohybuje v rozmezí od 2 do 10 let, dle způsobeného rozsahu,
- podvod (§ 209) – obohacení sebe nebo někoho jiného, popř. využití omylu dané osoby, trest v rozmezí od 2 do 10 let, dle způsobené škody

¹³ Upraveny zákonem č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 205 - § 232, § 240 - §247

- legalizace výnosy z trestné činnosti (§ 217) – jedná se o zatajení původu peněz, popř. majetku, které byly získány trestnou činností, trest od 1 rok až do 5 let.

Další trestné činy jsou hospodářské, které jsou vymezeny v Hlavě IV, a to konkrétně trestné činy daňové, poplatkové a devizové v § 240 - §270 trestního zákoníku. Mezi tyto tresty lze zmínit:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240) – v případě zkrácení daně, cla, pojistné nebo jinou povinnou platbu, podle rozsahu spáchané činnosti náleží trest od 6 měsíců až do výše 10 let
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) – nesplní-li zaměstnanec nebo zaměstnavatel svou povinnost odvést daň, trestní sazba se pohybuje ve výši od 3 do 8 let
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243) – v případě nesplnění povinnosti vůči správci daně, pachateli hrozí trest od 1 roku do 4 let, nebo trest peněžitý.

Trestné činy v souvislosti s hospodářskými a majetkovými skutky jsou ve své podstatě přiměřené. Pohyb sazeb za spáchaný trestný čin formou odnětí svobody je specifický podle rozsahu trestné činnosti. Jedná se např. o velikost rozsahu, počet osob, které se na činu podílejí.

Jednotlivé státy se proti nelegálním daňovým únikům brání pomocí zesílení kontrolní a vyhledávací činnosti ze strany správců daně. Dále také může být posílení jejich pravomocí, určitý způsob zlepšení právních předpisů a změna trestních postihů.

Klimešová (2014, s. 48) také uvádí, co lze zahrnout do nelegálních daňových úniků, tj. zejména:

- a) neúmyslné – neznalost, nedbalost, složitost zákonů,
- b) úmyslné (záměrné) menšího rozsahu,
- c) úmyslné – trestný čin,
- d) šedá a černá ekonomiky, nelegální podnikání,
- e) falšování účetních záznamů.

U tohoto typu daňového úniků spadají poplatníci buď do šedé (stínové) ekonomiky nebo do černé ekonomiky. Rozdíl mezi těmito pojmy je následující, i když hranice vytyčení mezi nimi může být problémem. Často se tyto dvě ekonomiky totiž prolínají.

Do šedé ekonomiky lze zařadit činnosti, které jsou ve své podstatě legální, ale jsou skryty před státní správou. Skrývání může mít různé důvody, hlavním z nich je vyhnutí se placení daní. Mezi šedou ekonomiku můžeme zařadit např. práci na černo, daňové úniky, prodej nealkoholického alkoholu nebo cigaret a další.

Černá ekonomika na rozdíl od šedé ekonomiky představuje příjmy, které můžeme spojit s kriminální činností. Podstata tohoto je nelegální. Jedná se hlavně o hospodářskou kriminalitu, která vytváří nelegální trh. Činnost černé ekonomiky porušuje zákony daného státu. Hlavním znakem černé ekonomiky je snaha získat obohacení nezákonným způsobem.

Hranice mezi legálním a nelegálním daňovým únikem nemusí být jednoznačná. Problém bývá v nejasném a nejednoznačném výkladu právních předpisů a ustanovení.

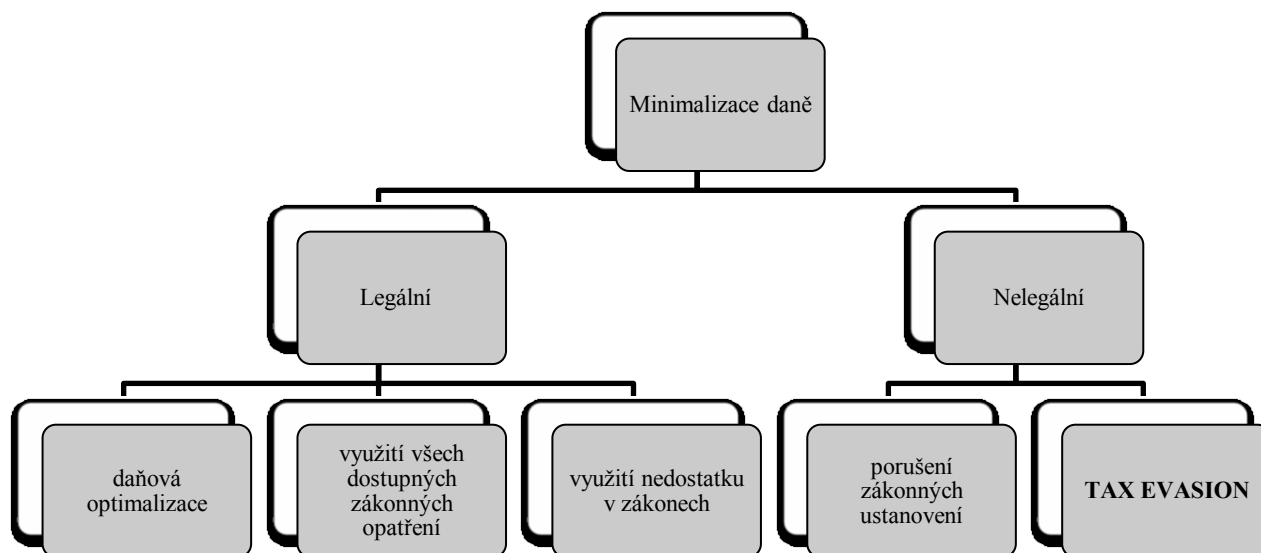
3.1.3 Daňový únik versus daňová optimalizace

Za legální daňovou optimalizaci lze považovat dodržování textu a postupů, které jsou uvedeny v daňových zákonech. Ty však neobsahují návod, jak optimalizovat, ani neukládají poplatníkovi povinnosti optimalizace.

Pod pojmem „daňová optimalizace“ si však lze představit určité podvody, i tzv. úniky, avšak vše v mezích zákona. Optimalizace není trestná. Zatímco při nelegální daňové optimalizaci lze hovořit už o daňovém úniku. Každý daňový poplatník se snaží, aby jeho daňová povinnost byla co nejmenší. V případě, že dodržuje zákony, je všechno v pořádku. Při překročení hranice legálnosti, je nutné tento přestupek označit jako trestný čin.

Minimalizaci daně lze vyjádřit dvěma způsoby, a to legální a nelegální. Pro lepší přehlednost jsou vyznačeny v níže uvedeném schématu.

Obr. 3. 2 Minimalizace daně



Zdroj: Krestová, Rezek (2013), vlastní úprava.

3.1.4 Příčiny daňových úniků

Existuje mnoho příčin daňových úniků. Každý „pachatel“ má však svůj specifický důvod. Hlavní příčiny daňových úniků lze spatřovat v samostatném daňovém systému, kde jsou skryty. Vycházejí z určitého nastaveného mechanismu, který tímto inspiruje poplatníka k daňovým únikům automaticky. Příčiny lze dělit do několika podskupin¹⁴.

Ekonomické faktory – měnící se ekonomické prostředí a případně nestabilní ekonomická hospodářská politika má vliv na daňové úniky, občané uvažují o možnosti vylepšení svojí ekonomické situace. Množství daňových úniků také závisí na vyspělosti a prosperitě daného státu.

Legislativní faktory – zde je důležitá i interpretace legislativy. Čím lépe a kvalitněji je legislativa daného státu zpracovaná, tím je obtížnější nalézt v daňových zákonech mezery a také je složitější prostor k manévrování. V tomto případě je daňový únik obtížnější a lépe odhalitelný.

¹⁴ Štěpánková (2014)

Společensko-politické faktory – tím, že se dopouštíte daňových úniků, je nesouhlas s daňovou politikou vlády v daném státě.

Daňově – technické faktory – souvisí především s mechanismem zdanění, tj. především způsob placení daní, kde si poplatník sám stanoví daňový základ, a také výši zdanění pro účely daňového přiznání. Také se jedná o účinnost a charakter daňové kontroly, a určitou mírou daňového zatížení v daném státě.

Faktory daňového zatížení – souvisí s daňově - technickými faktory a také se společenskými faktory, viz výše.

Sociální a etnické rizikové faktory – jedná se především o problém nízké daňové etiky, také spojený s transformací ekonomiky a nízkým právním vědomím občanů daného státu. Občané jsou „demotivováni“ k řádnému a správnému placení daně, jelikož vidí, že i přes to všechno, jak jsou daňové úniky odhalovány, tak jen velice malé procento z nich je potrestáno.

3.1.5 Typy daňových úniků

V praxi existuje několik typů daňových úniků v oblasti DPH. Lze říci, že mezi nejznámější a nejčastěji používané patří právě kolotočové neboli karuselové podvody. V praxi se však vyskytují také kombinace několika typu podvodu, kdy jde o složité skutky, ve kterých se vyskytuje velká skupina spolupracujících osob.

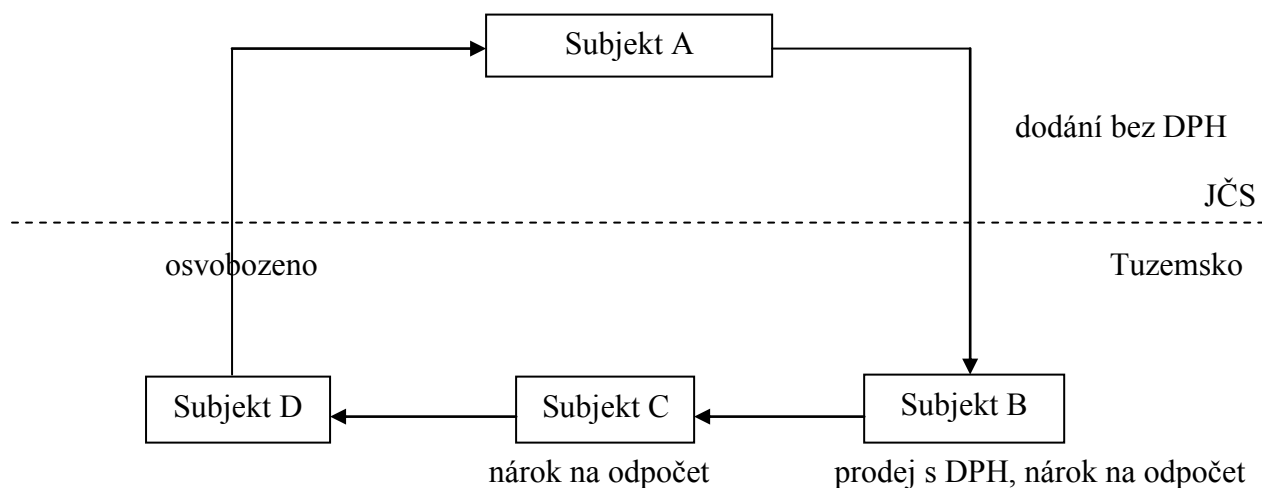
Kolotočové podvody („Corrousel Frauds“)

Označovány také jako kruhové podvody, nebo podvody chybějícího obchodníka. Jedná se o dodávky zboží, které jsou následovány v určitém řetězci za sebou. V daném okamžiku dochází v řetězci ke krácení daně. Daň není přiznána ani zaplacená, a plátce přestává existovat, přičemž je velice obtížné jej dohledat. Při kolotočových obchodech se především využívá toho, že dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od DPH. Podvod probíhá minimálně ve dvou členských státech a využívá principu nedostatečné kontroly při výběru daně, která je rozdělena mezi dva členské státy.

Princip kolotočového podvodu je znázorněn na obrázku níže. Subjekt A je registrovaný jako plátce DPH v jiném členském státě a prodává subjektu B zboží, a to bez DPH. Subjekt A má nárok na odpočet, a také se jedná o osvobozené plnění. Subjekt B vyměří

daň, uplatní nárok na odpočet a prodá subjektu C s DPH, přičemž B už nepodá daňové přiznání, nebo daň nezaplatí a poté zaniká. Subjekt C prodá subjektu D, odvede DPH a zároveň si nárokuje odpočet. Poslední v řetězci, subjekt D, uplatní nárok na odpočet. V případě, že je zboží prodáno stejnému subjektu A, která zdaní zboží v JČS a zároveň uplatní nárok na odpočet, tak se kolotoč uzavírá.

Obr. 3. 3 Schéma kolotočového podvodu



Zdroj: Široký (2013), vlastní úprava.

Chybné stanovení sazby daně (základní x snížená)

Z důvodů existence více sazeb daně, může docházet k nesprávné klasifikaci zboží, a špatnému či záměrnému přiřazení k určité sazbě. Chybné stanovení se děje především u spotřebních daní.

Neoprávněná žádost o nárok na odpočet daně

Jednou ze situací je, že plátce daně chce uplatnit nárok, ale nejsou doloženy žádné doklady. Přičemž plátce musí mít tyto doklady k dispozici. Další situace, která může nastat, je taková, že plátce má k dispozici daňové doklady, ve skutečnosti však nebyly uskutečněny. Jde o tzv. fiktivní plnění.

Neexistence (nevydání) daňového dokladu

V praxi velice často existuje prodej zboží bez daňového dokladu. Kupující a prodávající se vzájemně dohodnou na prodeji, aniž by vystavili daňový doklad. Tím dochází k situaci, kdy částka nezahrnuje DPH, a nelze je odvést do státního rozpočtu.

3.1.6 Přehled trestné činnosti související s daňovými úniky v ČR

Ze zprávy, kterou každý rok vyhotovuje Finanční správa ČR¹⁵, lze zjistit, kolik trestných činů ve smyslu krácení daně bylo spácháno. V roce 2014 zvýšila finanční správa počet učiněných trestných oznámení trestných činu. Finanční správa podala 1 294 oznámení v roce 2014, což je nárůst o 11,2 % oproti roku 2013, kdy podala 1164 oznámení trestné činnosti. Částka, která byla oznámena u trestného činu zkrácení daně, činila v roce 2014 7 034 mil. Kč, což je oproti roku 2013 nárůst o 44 %. Dle názoru autorky se jedná o velice vysoké číslo, které může působit alarmujícím způsobem.

Tab. 3.1 Přehled trestné činnosti

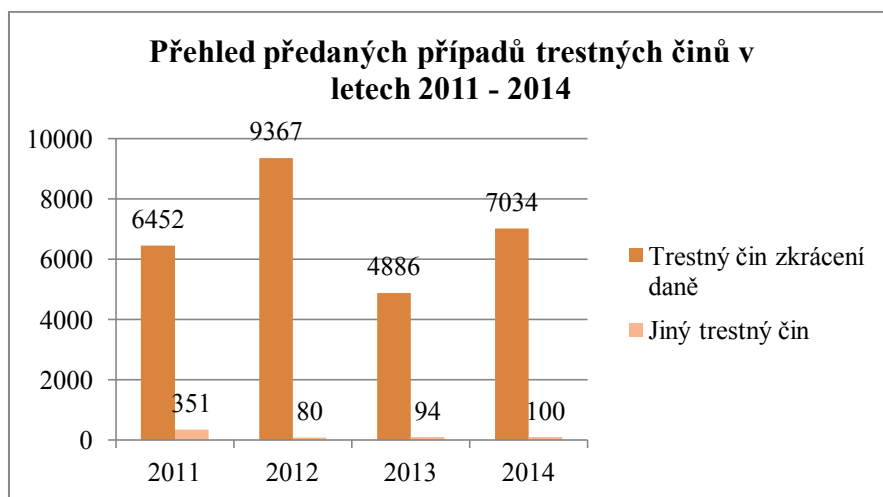
	Počet případů		Částka v mil. Kč	
	2013	2014	2013	2014
Trestný čin zkrácení daně	1 164	1 294	4 886	7 034
Jiný trestný čin	130	182	94	100
Celkem	1 294	1 476	4 980	7 134

Zdroj: MFČR, vlastní úprava.

Pro lepší představu byly dány číselné údaje do sloupcového grafu, kde jsou uvedeny také údaje za roky 2011 a 2012. Z grafu vyplývá, že největší počet oznámení trestných činů zkrácení daně podala daňová správa v roce 2012, v roce 2013 byly tyto oznámení snížena o 391, a v roce 2014 byl opět mírný nárůst.

¹⁵ MFČR (2016)

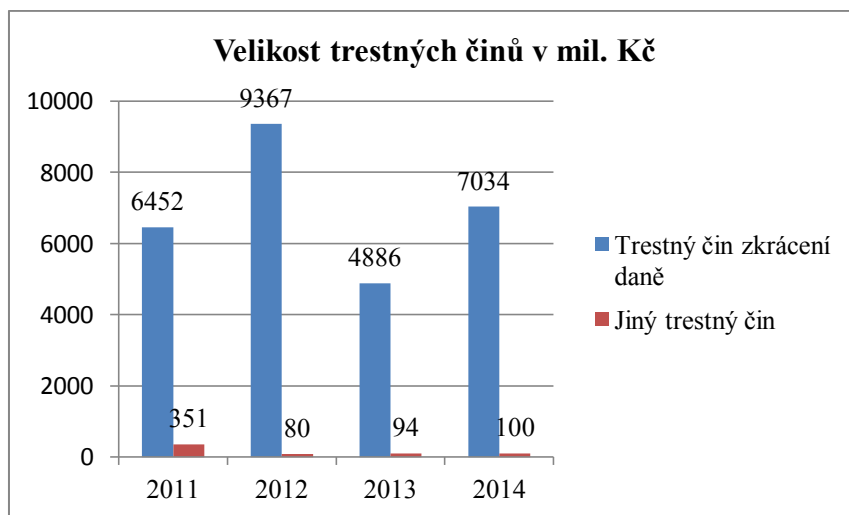
Obr. 3. 4 Přehled předaných případů trestných činů v letech 2011 -2014



Zdroj: MFČR, vlastní úprava.

Na dalším grafu jsou vyčísleny částky v mil. Kč. Pro lepší ilustraci byly opět použity částky i za roky 2011 a 2012. Z grafu lze vyčíst, že nejvyšší částka byla zjištěna v roce 2012, a to ve výši 9 367 mil. Kč, v roce 2013 došlo ke snížení o 4 481 mil. Kč, a v roce 2014 došlo opět k nárůstu.

Obr. 3. 5 Velikost trestných činů v mil. Kč



Zdroj: MFČR, vlastní úprava.

Pro podezření ze spáchání trestného činu bylo prošetřováno 900 případů, z toho bylo předáno do vyšetřování 299 trestních spisů.

Z údajů, které jsou k dispozici, jde jasně vidět, že se jedná o velice vysokou částku, která uniká a nedostane se do příjmové stránky státního rozpočtu. Finanční správa provádí veliké množství kontrol, aby se předešlo páchání trestné činnosti, a byl snížen podíl částek z trestné činnosti. Což se v roce 2014 nepodařilo, jelikož byl docela vysoký nárůst oproti roku 2013. Každý krok nebo impuls, který může vést k postupnému snižování daňových úniků a trestné činnosti je velice důležitý a potřebný.

3.2 Evropská unie

Evropská unie (dále jen EU) je politické a ekonomické společenství 28 evropských zemí, které tvoří velkou část kontinentů.¹⁶ Mezi členy EU se řadí *Belgie, Bulharsko, ČR, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Irsko, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Spojené království, Španělsko a Švédsko.*

Evropská unie je založena na základě *Smlouvy o Evropské unii* a také na *Smlouvě o fungování Evropské unie*. Tyto smlouvy uzavřely členské státy, a tím na Unii přenesly část svých pravomocí, které vedou k dosažení společných cílů. EU se snaží o sladování daňových systémů, daňovou harmonizace, o omezování daňových úniků a další. Tyto snahy vycházejí z pěti zakládajících smluv:

- 1) Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO),
- 2) Smlouva o založení Evropské společenství pro atomovou energii (Euroatom),
- 3) Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS), které bylo později přejmenováno na Evropské společenství (ES),
- 4) Smlouva o Evropské Unii,
- 5) Lisabonská smlouva.

Přičemž Lisabonská smlouva je zatím posledním zakládajícím dokumentem EU, a tvoří ji dvě části.

Při spolupráci v daňové oblasti, především u nepřímých daní, jsou důležité články 95 až 99 ze Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, přičemž čl. 99 byl do

¹⁶ EUROPEAN UNION (2016)

smlouvy zpracován později. Jedná se o prvotní daňové ustanovení předpokládající spolupráci členských zemí.

Volný pohyb služeb, zboží, kapitálu a osob to jsou čtyři základní svobody EU. Těmito svobodami se přes hranice do členských států EU především přenáší větší množství porušování daňových, celních a hospodářských zákonů. Umožňuje pronikání nelegálních aktivit a zločinů do států EU.

3.2.1 Daňová politika Evropské unie

Daňová politika EU obecně vychází ze čtyř principů, tj. platné svobody v rámci EU. Mezi ně patří volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu. Cílem je především uplatnit zásadu jednotného vnitřního trhu a volného pohybu kapitálu, a proto se musí odstranit daňové překážky příhraničního podnikání. Důležité je také zajistit rovné podmínky na evropském trhu, bojovat proti škodlivé daňové konkurenci a také potírat daňové úniky¹⁷.

Daňová politika EU se skládá ze dvou částí, a to z oblastí přímých a nepřímých daní. Přímé daně mají ve své kompetenci výhradně jednotlivé členské státy, které si je stanovují sami. EU pro přímé daně jen stanovila určité normy ohledně zdanění fyzických a právnických osob, aby se zabránilo dvojímu zdanění (viz. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění). Oproti tomu stojí daně nepřímé (DPH a spotřební daň), které harmonizuje a koordinuje EU. V souladu s národními vládami všech 28 členských států se státy dohodly, že stanoví pravidla pro minimální sazby, aby se zabránilo narušení hospodářské soutěže přes hranice v rámci EU.

Harmonizace nepřímých daní je však řešena přednostně a důkladněji než harmonizace daní přímých. Již řadu let platí společná ustanovení o minimálních sazbách. Avšak existuje mnoho výjimek a zvláštních opatření, která narušují hospodářskou soutěž a v důsledku systém komplikují. Zavedením harmonizace EU zintenzivňuje boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Lze říci, že tyto jevy ohrožují spravedlivou hospodářskou soutěž a jsou jednou z příčin velkého schodku v daňových příjmech.¹⁸ Tato opatření musí být členskými státy přijímána jednomyslně, a to vše dle Smlouvy o EU. Je důležité zmínit, že daňová politika EU je do značné míry ovlivněna judikaturou Soudního dvora EU.

¹⁷ EURO2009.CZ (2016)

¹⁸ Evropský parlament (2016)

Strategie daňové politiky EU byla nastíněná v dokumentu, který vydala Evropská komise, tj. „Daňová politika v Evropské unii – priority pro následující roky.“ V případě, že členské státy dodržují určitá pravidla, která nastavila EU, mohou si zvolit takový daňový systém, který ze svého pohledu považují za nejvhodnější. Hlavními prioritami je odstranění překážek pro příhraniční politiku.

Mezi nejdůležitější otázky a nejčastěji diskutovaným tématem v EU patří boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, které náleží poplatníkům daně. Komise EU z tohoto bodu učinila prioritu. V EU se v důsledku daňových úniků a vyhýbáním se daně „ztratí“ ročně cca 1 bilion EUR (zahrnuje přímé i nepřímé daně). Daná věc způsobuje obrovskou ztrátu státního příjmů. Komise však přijala „akční plán“, více je akčnímu plánu věnováno v další podkapitole.

¹⁹Rada Evropské unie přijala v květnu 2013 závěry o daňových únicích a podvodech²⁰, v tomto dokumentu je zdůrazněná nutnost posílení spolupráce na úrovni jednotlivých zemí, EU i na úrovni celosvětové.

3.2.2 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace je jednou z neproblematičtějších záležitostí, nelze ji však dosáhnout hned, ale probíhá v řadu několika let. U této problematiky je nutno počítat s odlišnými názory, které mohou panovat v různých členských státech, a také brát v úvahu kompromisy, aby bylo dosaženo společného cíle – tj. harmonizace daní v rámci EU.

Potřeba harmonizace daňových systému členských států se projevila už na začátku integračního procesu. Láchová (2007) uvádí, že této otázce je věnována pozornost již od roku 1957, vše se odráží ve Smlouvě o Evropských společenstvích. Harmonizace daní je uskutečňována prostřednictvím sekundárního práva EU.²¹ Koordinace a harmonizace daní se v EU provádí především implementací příslušného unijního práva Evropských společenství do legislativy jednotlivých členských zemí.

¹⁹ Evropský parlament (2016)

²⁰ Dokument Rady 9405/13

²¹ směrnice, nařízení, rozhodnutí

Pojem „daňová harmonizace“ znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systému a jednotlivých daní, a to na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace každé daně probíhá vždy ve třech fázích (Kubátová, 2015):

- určení daně, která má být harmonizována,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.

Kubátová tvrdí (2010, s. 160), „že harmonizace nemusí nutně znamenat úplné stejné daně.“ Z politických důvodů je nutné pouze daně sladit a přiblížit v rámci EU, a to umožňuje, aby daně nebyly překážkou volného pohybu lidí, osob, zboží a kapitálu mezi členskými státy.

Široký (2013, s. 35) uvádí a rozděluje stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti podle hloubky sladění jednotlivých daňových systému na:

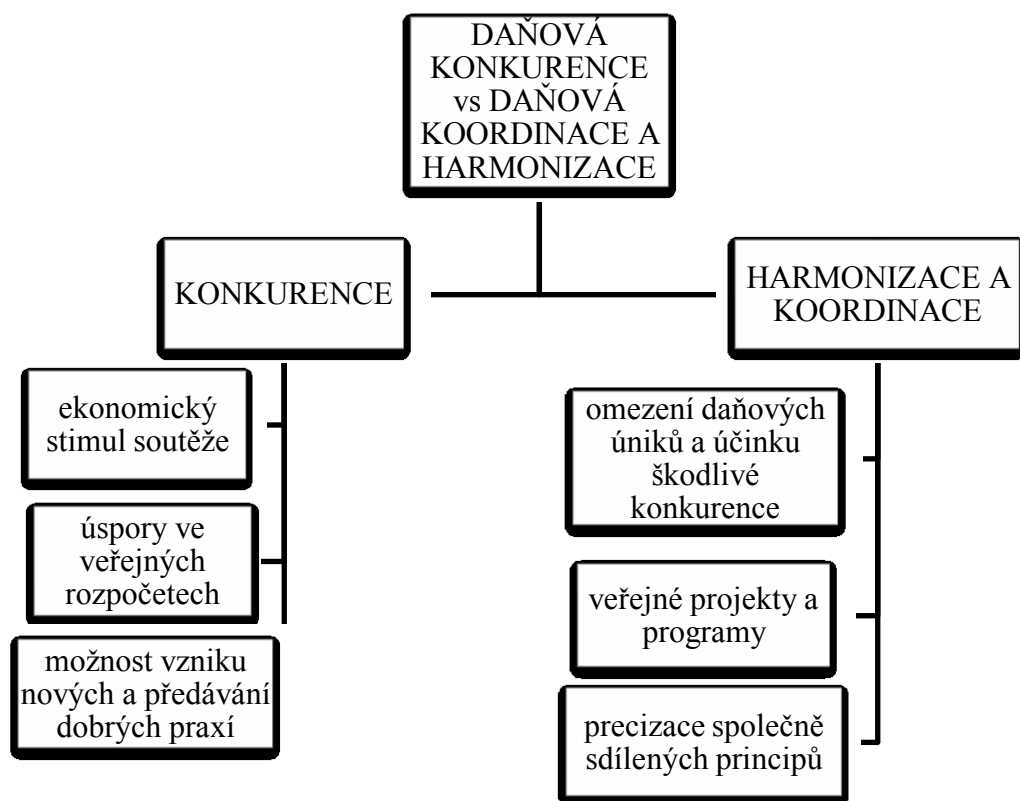
- daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci a
- daňovou harmonizaci se třemi fázemi.

Poplatníci se snaží o snižování daňového břemena, a to vyvolá v mezinárodním kontextu tzv. daňovou konkurenci mezi státy. Pod pojmem daňová konkurence si můžeme představit projev daňové politiky státu, tj. konstrukce nastavení daňového systému. Státy si nastaví základy daně, sazby daně a popř. úlevy na dani tak, aby přilákaly do své země daňové základy prostřednictvím výhodnějšího daňového režimu. Tím umožní daňovým subjektům transformaci do jiných států a snížení daňové povinnosti, popř. se ji vyhnout.

Dalším a důležitým stupněm sbližování mezinárodních daňových systému je daňová koordinace. Kubátová (2010, s. 159) ji vysvětluje jako „vytváření bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů“. Lze říci, že je předstupněm daňové harmonizace.

Jak tvrdí Široký (2010, s. 37) „daňová koordinace, resp. harmonizace musí mít své limity“. V případě překročení je zaznamenána neefektivnost celého systému a jsou na to zbytečně vynaložené prostředky. Potenciální přínosy daňové harmonizace a konkurence jsou vyobrazeny na níže uvedeném schématu.

Obr. 3.6 Daňová konkurence a daňová harmonizace



Zdroj: Široký (2010, s. 38), vlastní úprava.

Na druhou stranu však Nerudová (2014, s. 29) ve své knize uvádí, že harmonizace má i své negativní stránky. Tyto negativa lze shrnout do následujících bodů, a to, že:

- vede k vyšším daňovým sazbám,
- způsobuje pomalejší růst ekonomiky,
- zasahuje do národní suverenity členských států a
- může ohrozit příjmové stránky rozpočtů zemí (ty, které aplikují vyšší sazby daně).

Harmonizace je dle názoru autorky důležitou součástí celého procesu sbližování daňových systémů. A i přes určitá negativa, která jsou uvedena výše, je důležitá.

3.2.3 Harmonizace daně z přidané hodnoty a spotřebních daní v Evropské unii

„Od počátku evropské integrace je oblasti nepřímých daní věnována velká pozornost s ohledem na jejich význam pro vytvoření a fungování jednotného vnitřního trhu“, jak tvrdí Láchová (2007, s. 40). Projevila se nutnost zavést jednotnou „obratovou“ daň. Vzorem se stala Francie, která jako jediná země využívala systém *daně z přidané hodnoty*. V roce 1967²² byla tato daň zavedena v členských státech, a to z důvodů jednotného prvku daňových systémů. Jednalo se o nezbytné zavedení, které je důležité pro fungování společného trhu. V případě, že by k harmonizaci DPH nedošlo, nebylo by možné zavést jednotný vnitřní trh.

Původním termínem pro zavedení daně z přidané hodnoty ve všech členských státech bylo datum 1. ledna 1970. Tento termín byl odkládán, a až od 1. ledna 1987 všechny státy EU povinně uplatňují DPH.

K harmonizaci daně z přidané hodnoty existují tyto směrnice:

- první směrnice č. 67/227/EHS,
- druhá směrnice č. 67/228/EHS,
- třetí směrnice č. 69/463/EHS,
- čtvrtá směrnice č. 71/401/EHS,
- pátá směrnice č. 72/250/EHS a
- šestá směrnice č. 77/338/EHS, která je nejdůležitější.

První směrnice 67/227/EHS ukládala povinnost zavést členským zemím DPH, směrnice také charakterizovala DPH jako obratovou všeobecnou daň ze spotřeby. V stejném roce byla přijata i Druhá směrnice č. 67/228/EHS, která jasněji a zřetelněji definovala předmět DPH a vymezila základní pojmy, tj. místo zdanitelného plnění, území státu, dodání zboží, poskytnutí služeb a osobu podléhající dani. Druhá směrnice také ponechala v kompetenci jednotlivých členských států stanovení základní nebo snížené sazby daně. Směrnice třetí, čtvrtá a pátá se zabývá prodloužením termínu zavedení DPH dvěma státům, a to Belgii a Itálii s ohledem na ekonomické a politické podmínky v zemi. Jak uvádí Nerudová (2014, s. 48) „výsledkem tohoto harmonizačního kroku nebylo v žádném případě jednotný systém zdanění, neboť směrnice umožňovaly celou řadu výjimek“.

²² První směrnice 67/227/EHS

V oblasti nepřímých daní, tj. daně z přidané hodnoty je však za nejdůležitější považována Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen směrnice o společném systému DPH). Tato směrnice nabyla účinnosti 1. ledna 2007. Vzniku výše zmíněné směrnice předcházela úprava Šesté směrnice č. 77/388/EHS, která byla přelomová. Obsahovala pravidla pro určování základu daně, sazby daně a další. Faktem zůstává to, že směrnice byla zásadním dokumentem v harmonizaci, před tím, než byla k 31. 12. 2006 zrušena, byla 32 novelizována. Obsah Šesté směrnice byl začleněn do směrnice o společném systému DPH.

Dalším významným legislativním počinem byla Směrnice č. 92/77/EHS, která stanovila minimální sazby daně z přidané hodnoty. Komise EU řešila problém harmonizování sazeb DPH. V některých zemích existovalo více sazeb daně. Po diskuzích byl přijat model se dvěma druhy sazeb daně, tj.:

- základní,
- snížená.

Pro sazby daně, které jsou také harmonizovány, platí od roku 1997 následující pravidla, jak uvádí Kubátová (2015):

- standardní sazba je pouze jedna, minimálně 15 %,
- mohou existovat nejvýše dvě snížené sazby, a to minimálně 5 %, a to jen na zboží, které je schváleno ve směrnici,
- zvýšené sazby daně nejsou povoleny.

Další důležitou směrnicí, která byla přijata v souvislosti boje proti daňovým únikům, je Směrnice č. 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008 o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř společenství. Tato směrnice stanovuje, že jsou-li poskytovány služby, které trvají déle než rok, a nejsou v daném období zaplacený, se považují za uskutečněné uplynutím každého kalendářního roku. Povinnost odvést daň má příjemce služby. Směrnice také stanovuje podávání souhrnných hlášení. Také bylo přijato nařízení č. 143/2008, které zavádí spolupráci se správou daní a výměnou informací.

K přetrvávajícím daňovým únikům byly přijaty další směrnice, které se snaží o „boj“ s nimi. Jedná se o směrnice:

- č. 2009/69/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem,
- č. 2009/132/ES, o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu,
- č. 2013/42/EU, o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH,
- č. 2013/43/EU, o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

Další věc, která souvisí s harmonizací DPH, bylo zavedeno pro usnadnění intrakomunitárního plnění v rámci EU:

- daňové identifikační číslo,
- datový systém VIES²³,
- kontrolní systém Intrastat.

Systém VIES pracuje na principu elektronické databáze a umožňuje výměnu informací v oblasti DPH v rámci EU. Pomocí systému je možno ověřit platnost DIČ, také poskytuje další užitečné informace, a to o dodání zboží do jiného členského státu. ČR tento systém používá od vstupu do EU, kdy se stala součástí jednotného vnitřního trhu. Informace, které figuruje v systému VIES jsou získávány jednotlivými daňovými správami a poté jsou vloženy do národní databáze.

Dalším systémem, který existuje v rámci EU, je program Fiscalis 2020²⁴. Jedná se o program pro vzájemnou spolupráci a výměnu informací v rámci EU. Účastníky programu jsou všichni pracovníci daňové správy členských států EU. Cílem je zlepšení fungování systému zdanění na vnitřním trhu a posílení spolupráce mezi členskými zeměmi. Dílčím cílem je podpora boje proti daňovým únikům a podvodům, také podpora správní spolupráce a zajištění výměny informací.

Další částí harmonizace v oblasti nepřímých daní je harmonizace spotřebních daní, tzv. akcízů, i na ní je kladen velký důraz. EU se zaměřuje na vyrovnaní výše jednotlivých sazeb

²³ „VAT Information Exchange System“ – k ověření správnosti údajů o registraci subjektu k DPH

²⁴ European Commission (2016)

zdaňování akcízů ve všech členských zemích. Směrnice č. 72/43/EHS stanovila pro členské státy povinnost přijmout systém akcízů zejména pro:

- minerální oleje,
- tabák,
- lihoviny,
- pivo a
- víno.

V oblasti akcízů je základním předpisem Směrnice Rady č. 92/12/EHS, také se označuje jako horizontální směrnice. Tato směrnice stanovuje zejména:

- obecný režim výběru daně,
- výrobu, zpracování, držení a přepravu avízovaných výrobků,
- zavedení Jednotného celního sazebníku,
- sjednocení vzniku daňové povinnosti a další.

V preambuli směrnice se také uvádějí důvody pro její přijetí. Za zmínku stojí „stanovení jednotného úředního nebo obchodního průvodního dokladu umožňující snadnou identifikaci zásilky obsahující avízované zboží“. Jsou tam také uvedené další důležité důvody.

Mezi další důležité směrnice patří tzv. „strukturální směrnice“, která se týká struktury akcízů, vymezuje základy daných akcízů a dělí je na z minerálních olejů, alkoholických nápojů a tabákových výrobků. Další ze směrnic je „směrnice o sazbách“, která stanovuje konkrétní minimální sazby daných akcízů, tj.:

- (A): energetických produktů a elektřiny
- (B): lihu a alkoholických nápojů a
- (C): tabákových výrobků.

V roce 2008 vstoupila v platnost nová směrnice č. 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní, která ruší a nahrazuje horizontální směrnicí č. 92/12/EHS jak uvádí Nerudová (2014, s. 62). Členské státy měly povinnost implementovat směrnicí do 1. ledna 2010. Výše uvedená směrnice zpřesňuje definice základních pojmů a také zavádí ustanovení o elektronickém správním dokladu při přepravě zboží²⁵. Ten má za úkol nahradit průvodní papírový dokument.

²⁵ jedná se o EMCS systém

3.2.4 EMCS²⁶ systém

Systém, který byl zaveden pro sledování přepravy výrobků. Jedná se o výrobky, které podléhají spotřební daní. V ČR systém funguje již od dubna 2014. Hlavním cílem systému EMCS je nahrazení papírových dokladů elektronickými doklady, a také lepší kontroly při přepravě zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v rámci členských zemí EU.

Mezi výhody systému lze zařadit²⁷:

- rychlé vyřízení a snížení administrativy,
- lepší přehled o přepravě zboží,
- snížení rizika daňových úniků,
- větší přehlednost při provádění kontrol.

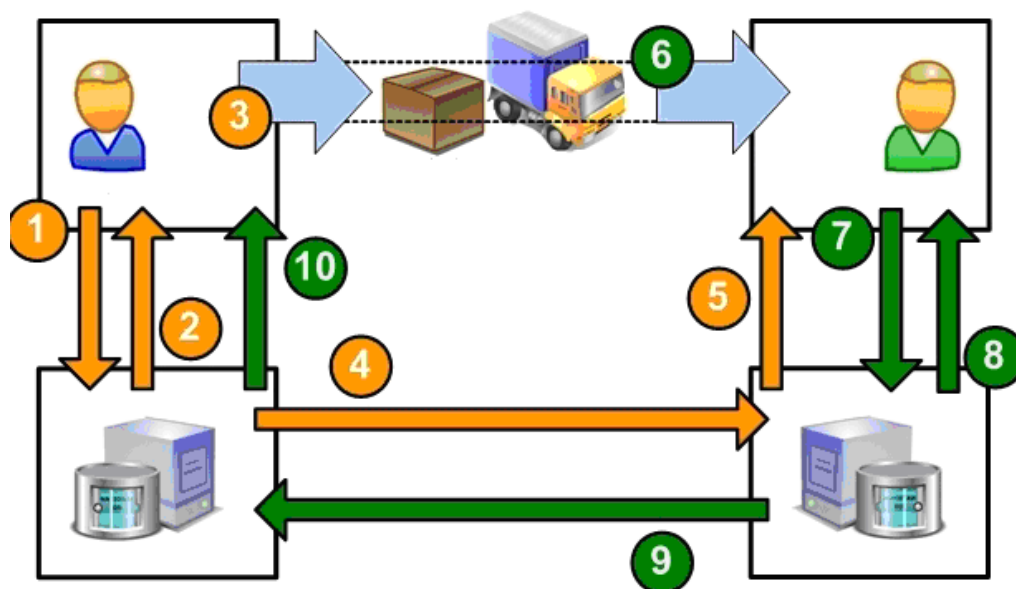
Existence databáze je přínosem pro zlepšení fungování vnitřního trhu, zjednodušení sledování pohybu a přepravy zboží

Jednotlivé kroky uvedené na obrázku níže značí postup, podle kterého funguje EMCS systém. Prvním krokem je předložení návrhu elektronického dokladu, dále členský stát schválí doklad a odešle jej zpět. Ve třetím kroku probíhá odeslání vybraného zboží, které podléhá spotřební dani. Ve čtvrtém bodě členský stát, ze kterého bylo odesláno zboží, zašle doklad členskému státu určení, ten poté přepoše doklad příjemci. Zboží dorazí na místo určení, poté příjemce předloží Zprávu o přijetí. V osmém kroku členský stát schválí Zprávu o přijetí a zašle ji příjemci. Členský stát v dalším, devátém bodě, zašle Zprávu o přijetí členskému státu odeslání. Posledním, desátým bodem, kterým celý systém končí, členský stát odeslání automaticky přepoše Zprávu o přijetí odesílateli.

²⁶ z anglického názvu Excise Movement and Control System

²⁷ Celní správa (2016)

Obr. 3. 7 Schéma fungování EMCS



Zdroj: European Commission (2014).

3.3 Vybrané členské státy EU a jejich daňový systém

Cílem práce je také základní náhled na daňové soustavy vybraných států EU. Jde především o nastínění daňových systémů a jejich stručnou charakteristiku. Byly vybrány především státy sousedící s ČR, a to konkrétně Německo a Rakousko, a záměrně vybraná Belgie, jakožto jeden z prvních členů EU. Součástí podkapitoly je také analýza zemí z pohledu daňových úniků.

3.3.1 Belgie

Belgie je federální konstituční monarchii s oficiálním názvem *Belgické království*. Patří k zakladatelským zemím všech tří Evropských společenství, tj. ESUO, Euroatom, EHS. Hlavním městem Belgie je Brusel, a v zemi žije 11,2 mil. obyvatel. Dalším významným ukazatelem, který je třeba zmínit, je daňová kvóta, ta je ve výši 45,4 %²⁸.

²⁸ údaj z roku 2014

Daňový systém Belgie patří mezi jeden z nejkomplicovanějších, a to z důvodu existence čtyř úrovní státní správy, tj. národní, regionální, provinční a komunální.

Tvoří jej přímé a nepřímé daně. Mezi přímé daně se řadí daň ze zisku korporací, osobní důchodová daň, daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí. Nepřímé daně, na které je tato práce zaměřena, zahrnují DPH a spotřební daně.

DPH v Belgii je legislativně podobná jiným členským státům. Existuje základní sazba daně ve výši 21 % a dvě snížené sazby daně, a to ve výši 6 % a 12 %. Druhá snížená sazba daně je uvalovaná na potraviny, knihy, noviny a vodu. Registrační povinnost k této dani nemají plátcí, pokud jejich roční obrat nepřesáhne 15 000 EUR. Spotřební daň zahrnuje stejné druhy zboží jako v ČR, výjimkou však je, že spotřební daň je uvalena na kávu.

3.3.2 Německo

Německo patří mezi zakládající členy EU, je federativní parlamentní republikou rozdělenou na 16 spolkových zemí. Jejím hlavním městem je Berlín. Ve státě žije 81,3 mil. obyvatel, a daňová kvóta státu je ve výši 39,1 %.

Daňový systém Německa je velice komplikovaný, jelikož daně, které jsou vybírané, se dělí na tři úrovně, tj. spolkové země, zemské daně a obecní daně a přírázky. Kromě přímých daní (daň ze zisku korporací, osobní důchodová daň), jsou vybírány daň ze solidarity, živnostenská daň, daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, dědická a darovací daň a církevní daň. U nepřímých daní je rozdělení na DPH a spotřební daně, jako v ostatních členských státech.

U DPH se uplatňuje jedna zvýšená (19 %) a jedna snížená (7 %) sazba daně. Snížené sazby daně podléhají potraviny, nápoje, noviny, vstupné na kulturní představení. Registrační povinnost mají plátcí, kteří překročí obrat 17 500 EUR za rok.

3.3.3 Rakousko

Rakousko je federativní spolkovou republikou (9 spolkových zemí). Hlavním městem je Vídeň, celkový počet obyvatel země je 8,6 mil. obyvatel. Daňová kvóta je ve výši 43,1%.

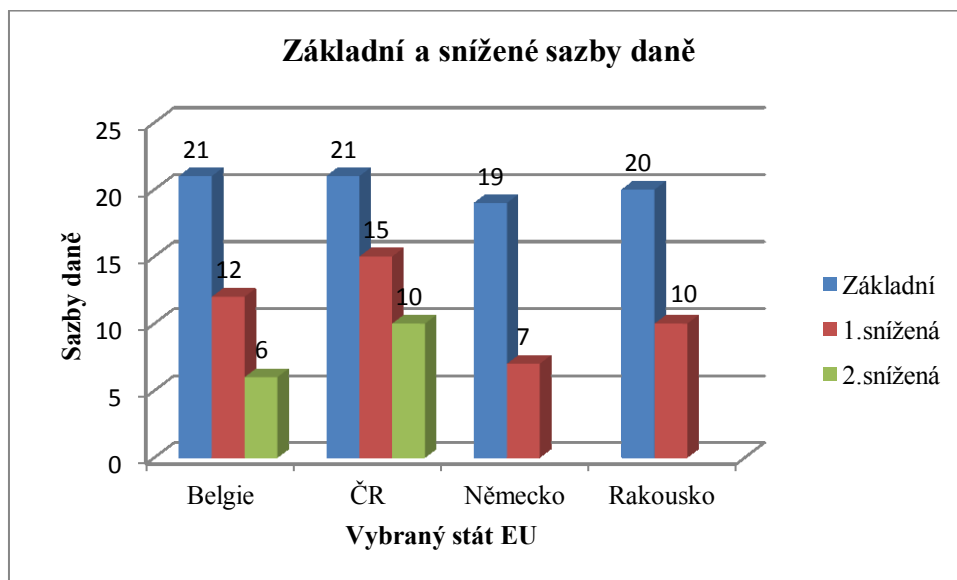
Daňový systém Rakouska je založený na přímých (daň ze zisku korporací, osobní důchodové daně, daň z výnosu kapitálu, daň z převodu nemovitostí, dědická a darovací daň) a nepřímých daních (DPH, spotřební daně).

U DPH v Rakousku existují dvě sazby daně, tj. základní ve výši 20 % a snížená ve výši 10 %. Snížené sazbě podléhají knihy, noviny, potraviny. Registrační povinnost se nevztahuje na ty, kteří nepřekročí obrát ve výši 11 000 EUR za rok.

3.3.4 Daňové úniky u vybraných členských států EU

Ve vybraných a výše uvedených členských státech existují různé sazby daně. V Belgii, a ČR existují dokonce dvě snížené sazby daně, na rozdíl od Německa s Rakouskem, kde je jen jedna snížená sazba daně. Na níže uvedeném grafu jsou ilustrovány jednotlivé sazby daně ve vybraných zemích EU.

Obr. 3. 8 Sazby DPH



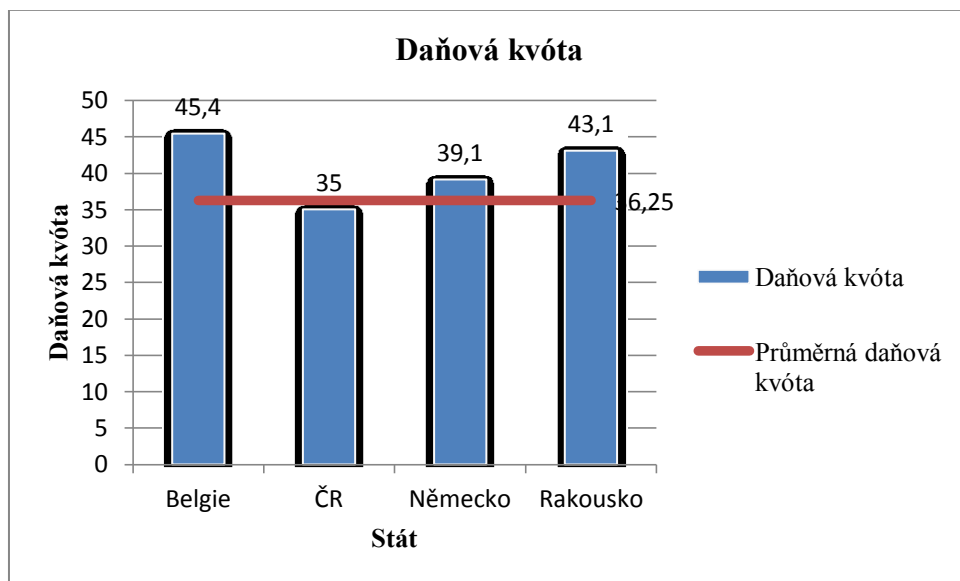
Zdroj: Schellekens (2015), vlastní úprava.

Z grafu lze vyčíst, že nejvyšší 2. snížená sazba daně je právě v ČR. Základní sazba daně ve výši 21 % je stejná pro Belgii i ČR, nejnižší má Německo.

Dalším významným ukazatelem, který stojí za zmínění a vyjádření v grafu, je právě daňová kvóta. Daňová kvóta vyjadřuje celkovou úroveň daňového zatížení dané země.

Průměr pro EU²⁹ je stanoven ve výši 36,25 %. Z grafu lze vyčíst, že ČR se nachází pod průměrnou hodnotou daňové kvóty EU.

Obr. 3. 9 Daňová kvóta



Zdroj: European Commission (2014).

Hodnota daňových úniků za jednotlivé státy je velice obtížně vyčíslitelná, a to z důvodů, nízké míry zveřejněných dat. Zveřejněná výše daňových úniků za celou EU se pohybuje v rozmezí 2 – 2,5 % HDP, což zahrnuje i daňové úniky z daní přímých.

Z důvodu neexistence konkrétních číselných údajů, které se týkají právě problematiky daňových úniků, především DPH, je uvedeno několik praktických příkladů. Prvním z nich je zajímavý případ nahlášení daňových podvodů v Německu.

V Německu existuje tzv. „institut sebeudání“, který slouží k přiznání daňových podvodů. V případě sebeudání zaručuje po doplacení beztrestnost. Poplatníci se v roce 2014 přiznali k rekordnímu počtu podvodů. Tuto možnost využilo 38 300 osob. Ministerstvo financí na doplatecích vybralo cca 1,32 mld. eur, což je asi 36,5 mld. korun. Zmíněná skutečnost souvisí s novým zákonem. Nejedná se však po doplacení o automatickou beztrestnost, ta se týká deliktů do výše 25 tisíc eur. Bude-li částka vyšší, daňoví zločinci se trestu nevyhnou.³⁰

²⁹ údaje k roku 2014

³⁰ Týden.cz (2015)

Institut sebeudání je upraven v § 371 Odvodového řádu. Řád umožňuje zpětnou eliminaci v případě trestnosti u daňového úniku. V zákoně jsou uvedeny podmínky, jak aplikovat sebeudání a popisuje praxi³¹.

3.4 Návrhy Evropské komise

Evropská komise je nadnárodní orgán EU, který je nezávislý na členských státech a především hájí zájmy unie. K daňovým únikům se staví následovně, a uvádí, že „daňové podvody a úniky se týkají nás všech. Vyskytují se nejen v rámci jedné země, a mezi zeměmi, jak v rámci EU, tak v celosvětovém měřítku. Evropská unie a členské státy musí pracovat společně a na mezinárodní úrovni v boji proti tomuto problému.“³² Evropská komise bojuje proti daňovým únikům a přijímá určitá opatření, která vedou k omezení a minimalizaci způsobených škod. Daňové zákony určité země by neměly dovolit lidem, aby měli možnost vyhnout se zdanění v jiném státě.

V posledních letech dosáhla Evropská komise značného pokroku. Vytvořila tzv. „akční plán“, tento plán byl vytvořen již v roce 2012 a to k posílení boje proti daňovým únikům. Vzniklo několik iniciativ, které jsou ve stádiu vývoje, jedná se o pravidla o výměně informací mezi zeměmi EU a mechanismus pro boj proti podvodům v oblasti DPH.³³

I Evropská komise má významnou úlohu v daňové harmonizaci. V oblasti daní má výhradní právo předkládat legislativní návrhy.

Případem a příkladem z praxe, ve kterém komunikuje členský stát s Komisí EU, lze zmínit níže uvedený.

Česká republika, a čtyři další státy, podaly žádost o výjimku na širším uplatnění metody přenesené daňové povinnosti. Cílem je zamezení daňových úniků podle č. 395 směrnice EU o společném zdanění DPH. Evropská komise tuto žádost zamítla. Daňové podvody v oblasti DPH na principu karuselových podvodů jsou jednou z největších položek daňových úniků v EU. Mezera ve výběru DPH zůstává příliš vysoká. V letech 2012 činila téměř 165 ml. EUR a v roce 2013 povyroستla na částku 168 mld. EUR³⁴. Tyto částky jsou dosti vysoké, a dle názoru autorky je cílem EU tyto částky snížit, a vytvořit určitá opatření,

³¹ Dokumentační bulletin Ministerstva financí (2016)

³² European commission (2016)

³³ European union (2016)

³⁴ MFČR (2016)

kté povedou k jejímu snižování. Oblast DPH je v EU silně regulována jejím právem, tj. právem EU. Ministerstvo financí považuje postoj Evropské komise za neudržitelný, neboť na jedné straně požaduje od členských států, aby zlepšily výběr daní, zejména DPH, a na druhé straně odmítá opatření, která má k dispozici, aby bylo možné zlepšení.

3.4.1 Akční plán Evropské komise

Evropská komise se významně podílí v boji proti daňovým únikům. Jejím hlavním cílem je omezit nekalé a nezákonné jednání. Komise se domnívá, že se jedná o celosvětový problém, nejen mezi členskými státy, ale i v rámci třetích zemí. A proto Evropská komise vytvořila tzv. akční plán³⁵. Jedná se o dokument, který byl vytvořen v Bruselu k 6. 12. 2012 jako sdělení Evropskému parlamentu a Radě EU. V dokumentu se zmiňují stávající nástroje, které Komise používá v boji proti daňovým únikům a také iniciativy, se kterými je nutné pokračovat a zlepšit jejich využití. Také se zde zmiňují nové iniciativy a opatření Komise, které má v plánu používat do budoucna. Dokument obsahuje celkem 34 bodů, které se věnují boji proti daňovým únikům a podvodům jak u přímých, tak nepřímých daní. Tato práce je zaměřena především na opatření, které se vztahují k daním nepřímým.

Na návrh Evropské rady vypracovaly Komise a Rada EU konkrétní způsoby, jak zlepšit boj proti daňovým únikům a podvodům, a to nejen ke vztahu k členským zemím, ale také ke vztahu k třetím zemím. Dokument byl připraven před koncem roku 2012 a stanovil konkrétní kroky, které povedou k správné spolupráci. V „akčním plánu“ jsou obsaženy iniciativy, které Komise již vyvinula a které bude v nejbližší době realizovat. Lze říci, že akční plán obsahuje praktická opatření, která mohou všem členským státům přinést konkrétní výsledky. Komise také adresovala doporučení deseti členským státům, mezi které patří i ČR. Cílem je, že akční plán má tyto státy podpořit v boji proti daňovým únikům. Všechny členské státy EU považují za prioritu, aby zvláštní pozornost byla věnována především boji proti daňovým únikům, které se týkají DPH.

„Daňové podvody a daňové úniky mají významný přeshraniční rozměr.“ „Členské státy mohou tento problém řešit, jen pokud budou vzájemně spolupracovat.“ Výše zmíněné citace jsou součástí akčního plánu. Komise již podnikla kroky, ke zlepšení stávajících

³⁵ Evropská komise (2016)

nástrojů. K lepšímu využití stávajících opatření je v akčním plánu věnováno šest bodů, přičemž tři z nich se věnují oblasti nepřímých daní, tj. DPH.

1. Mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH – návrh, který předložila Komise (v roce 2012), byl přijat a implementován do zákona o DPH³⁶ v roce 2015, tento systém je považován na nejefektivnější nástroj pro zastavení daňových úniků. K tomuto problému se váže Směrnice Rady č. 2013/42/EU.
2. Volitelné uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti k DPH – týká se DPH ve vztahu k dodání určitého zboží a poskytnutí určitých služeb s vysokým rizikem podvodu³⁷, tzv. reverse charge.
3. Fórum EU pro DPH – finanční podniky a úřady se shodly, že současný systém DPH je náročný na správu a také je náchylný k podvodům. Komise rozhodla zřídit fórum³⁸, a to v zájmu zlepšení správy DPH na úrovni EU. Za tímto účelem vyzvala členské státy, aby se do tohoto projektu zapojily.

Nové iniciativy, které předložila Komise, se věnují především zamezení daňových úniků a podvodů v oblasti přímých daní (jedná se o sedm bodů), ani jeden z bodů, se však nevěnuje DPH.

Komise si dala za cíl do budoucna vytvořit *Evropský kodex daňového poplatníka*. Cílem tohoto kodexu by mělo být lepší dodržování daňových předpisů. Komise v kodexu chce definovat osvědčené metody pro zlepšení spolupráce a důvěry mezi správcem daní a daňovými poplatníky, a to vše z důvodů větší transparentnosti.

V akčním plánu je také zmíněný jeden, z pohledu autorky, důležitý bod, který by měl být iniciován do budoucna. Jedná se o povolení *Rady k zahájení jednání se třetími zeměmi ohledně dvoustranných dohod o správní spolupráci v oblasti DPH*. Komise si je vědoma toho, že pachatelé daňových podvodů zneužívají skutečnosti, že není žádná účinná spolupráce mezi finančními úřady, a tak provádějí „fiktivní“ operace právě přes třetí země. Komise se snaží o zavedení nástrojů správní spolupráce, které platí uvnitř EU.

Všechna opatření, která jsou v „akčním plánu“ uvedena, by Komise měla přijmout, jsou v souladu s finančním plánem na období 2007 – 2013 a také na období 2014 – 2020.

³⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 92g

³⁷ návrh předložen Komisi již v roce 2009

³⁸ Rozhodnutí Komise (2012/C 198/05) ze dne 3. 6. 2012

Akční plán není jediným krokem Komise EU, které v boji proti daňovým únikům a podvodům podnikla. Existují také další dva body, které jsou zmíněny v dokumentu COM(2012) 351³⁹, a to „Podpora řádné správy v daňové oblasti“ a „Agresivní daňové plánování“. Výše zmíněné body se vážou především k přímým daním a daňovým rájům. Existuje také dokument, který byl zveřejněn v roce 2010⁴⁰ o podpoře řádné daňové správy. Zmiňuje se v něm mimo jiné, že vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky na mezinárodní úrovni představují závažný problém, a to k dosažení rozvojových cílů tisíciletí. Přičemž o jaké rozvojové cíle se jedná, se už dokument nezmiňuje. Na úrovni EU dokument podotýká, že daňové úniky, které souvisejí s DPH, jsou pro fungování jednotného vnitřního trhu obzvláště významné. Ovlivňují rozpočet Evropské unie a jedná se značně vysoké částky ušlých příjmů. Evropský parlament vyzval Radu, aby přijala novou směrnici o správní spolupráci v daňové oblasti. Výsledkem je výše zmíněný dokument COM(2012) 351.

„Daňové podvody a daňové úniky představují mnohostranný problém, k němuž je třeba přistupovat koordinovaně a z různých úhlů.“⁴¹ Komise se ve své zprávě zmiňuje také o tom, že se jedná o globální problém, se kterým se nemůže žádný členský stát vypořádat sám. Komise EU některé body zmíněné v akčním plánu realizovala v praxi, a na dalších lze v následujících letech pracovat.

Evropská komise se neustále snaží přijímat nová opatření a iniciativy, které mají pomoci zlepšit boj proti daňovým únikům a podvodům. Kromě nepřímých daní, kde se hlavní opatření váže k DPH, se snaží bojovat i proti daňovým únikům v oblasti přímých daní. Prioritou však zůstává právě DPH.

3.5 Případy a odhalení daňových úniků

Daňová správa bojuje proti daňovým únikům, tím, že, se snaží o větší míru daňových kontrol a každoročně odhalí nelegální praktiky. Tyto skutečnosti mají za následek nižší příjem do státního rozpočtu ve formě daní. Jedním z takových odhalených nelegálností je případ z listopadu 2015, kdy finanční správa rozkryla a odhalila rozsáhlý daňový únik na dani z přidané hodnoty⁴².

³⁹ Evropská komise (2016)

⁴⁰ EUR-LEX (2016)

⁴¹ Evropská komise (2016)

⁴² MFČR (2016)

Při tomto daňovém úniku byl vytvořen umělý řetězec osob, kde byly zapojeny i osoby z jiných členských států EU (Německo, Dánsko). Mezi nimi docházelo k prodeji zboží, a to takovým způsobem, aby nebyli odhaleni finanční správou jednotlivých zemí. České republiky se uvedený daňový podvod dotýkal, a to z toho důvodu, že jeden ze subjektů, který nepřiznal a neodvedl daň z uskutečněných plnění, se nacházel na českém území. Další subjekty se sídlem v ČR požadovaly vyplacení nadměrného odpočtu. Celková výše neodvedené daně z přidané hodnoty činila 0,5 mld. Kč. Správci daně celou částku vybrali na základě probíhající daňové kontroly a zajištění exekuce. Předmětem podvodu byly komodity, se kterými se obchoduje na energetických trzích. Ministr financí ČR Andrej Babiš říká, že se: „snaží o širší uplatnění metody reverse charge, o které usiluje na poli Evropské komise. I tato komodita, se kterou se podvádělo, je na seznamu těch, kde bychom rozšíření tohoto režimu uvítali“.⁴³ Ministerstvo financí a finanční správa připravují rozšíření režimu reverse charge (přenesení daňové povinnosti) o další komodity, přičemž od 1. 2. 2016 už došlo k tomuto rozšíření.

K výše uvedenému příspěvku je vhodné zmínit, že i Německo spolu s Rakouskem a Slovenskem podporují snahu o větší pravomoci v boji proti daňovým únikům.

ČR s dalšími státy se již delší dobu snaží prosadit, aby si mohly samostatně určovat, jaké služby a zboží budou podléhat režimu reverse charge. Tato žádost pro ČR byla zamítnuta v říjnu roku 2015⁴⁴.

⁴³ MFČR (2016)

⁴⁴ Investiční web (2016)

4 Opatření a doporučení ke snižování daňových úniků u nepřímých daní

Čtvrtá kapitola práce shrnuje opatření a doporučení, která můžou vést ke snižování daňových úniků u nepřímých daní. Jak již bylo zmíněno v úvodu práce, příjem z daní do SR je jednou z nejvýznamnějších položek. V případě velkého množství daňových úniků, je tento příjem nižší, než by mohl být. Předpokládaná výše částky se pohybuje v miliardách korun.

Pravděpodobnost, že v ekonomice daného státu bude existovat daňový únik, velice závisí na stavu legislativy, která je platná. Legislativa může být velice kvalitní na to, aby nebyla možnost a snaha provést daňový podvod. Přičemž lze říci, že žádná legislativa není tak dokonalá, aby se nikde nevyskytovaly daňové úniky. Vždy se najde nějaký bod, který lze obejít, což vede k vlastnímu obohacení na úrok státu.

V dalších bodech čtvrté podkapitoly jsou rozebrány možnosti řešení této problematiky, které vedou k zabránění daňovým únikům.

4.1 Příjem z daní do státního rozpočtu

Hlavním příjmem státního rozpočtu ČR jsou především výnosy z daní. Finanční správa každoročně vyhotovuje zprávu, ve které uvádí, v jaké výši byly vybrány daně, jakožto příjem SR. Jelikož je diplomová práce zaměřena především na nepřímé daně, jsou porovnána data za roky 2013 a 2014. Novější data nejsou doposud k dispozici.

Celkový výnos z daní do SR za rok 2014 byl ve výši 789,2 mld. Kč, zatímco v roce 2013 to bylo 763,1 mld. Kč. Na uvedených číslech lze vidět růst o 26,1 mld. Kč v absolutní výši. V tabulce je uveden příjem do státního rozpočtu z nepřímých daní.

Tab. 4.1 Příjem do státního rozpočtu z nepřímých daní v mld. Kč

		2013	2014
DPH	Finanční správa	308,3	322,7
	Celní správa	0,2	0,2
	<i>Celkem</i>	<i>308,5</i>	<i>322,9</i>
Daně spotřební a energetické		137,6	139,3

Zdroj: MFČR (2014), vlastní úprava.

Největší objem peněžních prostředků na dani spotřební a energetické činí minerální oleje, a to ve výši 76,6 mld. Kč za rok 2013 a 80,1 mld. Kč za rok 2014. Druhou největší položkou je tabák, za rok 2013 ve výši 46,8 mld. Kč a za rok 2014 částka 44,7 mld. Kč. Daně spotřební a energetické vybírá celní správa.

Příjem z DPH do veřejných rozpočtů za rok 2014 činil celkem 322,9 mil. Kč, což je oproti roku 2013 zvýšení o 4,7 %. Z číselných údajů lze vidět, že příjem do SR se zvýšil, v podstatě lze říci, že důvodem je větší kontrola a způsoby, které zabraňují daňovým únikům. Na druhou stranu je důležité zmínit, že došlo ke zvýšení sazeb daně např. u tabákových výrobků.

Výběr daně byl částečně ovlivněn i opatřením proti daňovým únikům, které byly zavedeny do zákona o DPH, a to zejména institut nespolehlivého plátce (§106a), a další. Tyto opatření v boji proti daňovým únikům mají svým charakterem preventivní účinek.

4.2 Daňová Kobra

K omezení problematiky daňových úniků byl vytvořený v roce 2014 speciální tým, který bojuje proti daňové kriminalitě a daňovým únikům, a to především v oblasti DPH a spotřební daně. Daňová Kobra je tým, ve kterém vzájemně spolupracují členové Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Tím, jak je systém nastavený, a jednotlivé složky jsou vzájemně propojeny, lze včas identifikovat a odhalovat daňové úniky.

Nebytnou součástí týmu „Kobra“ je také Finanční správa, která do činnosti zapojuje specialisty zabývající se řízením rizik při správě daní. Činnost „Daňové Kobry“ byla oficiálně zahájena 15. června 2014. Všichni členové tohoto týmu se zabývají identifikací, odhalování a zdolávání daňových úniků. V rámci vzájemné spolupráce mají všichni členové přístup k informacím a důkazním prostředkům.

Jak řekl ministr financí Andrej Babiš: „jedná se o další krok v našem úsilí v boji proti daňové kriminalitě především v oblasti spotřební daně a DPH“ (Businessinfo.cz, 2014).

Za rok a půl fungování a vzájemné spolupráce všech zúčastněných orgánů Daňová Kobra odhalila několik důležitých daňových úniků a „zachránila“ státu, jakožto SR, několik

miliard korun. Z oficiální tiskové zprávy⁴⁵, která byla zveřejněna 2. února 2016, vyplývá, že se od jara 2014 podařilo zachránit státnímu rozpočtu ČR částku ve výši 4,1 mld. korun. Ve zveřejněných podkladech, které byly představeny na tiskové konferenci, se uvádí a hodnotí činnosti Daňové Kobra za rok a půl velmi důsledné práce. S výsledky práce speciálního týmu je také spokojeny předseda vlády Bohuslav Sobotka, který to okomentoval slovy: „Zřízení Daňové Kobry se ukázalo jako správný a efektivní krok vlády, jak účinně bojovat proti daňovým únikům a daňové kriminalitě.“ I ministr financí ČR potvrdil, že se jedná o velice efektivní nástroj, se spolu se systémem přenesené daňové povinnosti, je jeden z neúčinnějších v boji proti daňovým únikům.

K 1. lednu 2015 byla zřízená Regionální Kobra⁴⁶, přičemž na projektu spolupracují krajská ředitelství Policie ČR, celní úřady v jednotlivých krajích a finanční správa na úrovni FÚ.

Vyhodnocení projektu Kobra na centrální a regionální úrovni je uvedeno v tabulce níže. Jedná se o veřejně dostupné informace z tiskové zprávy, která byla představena na tiskové konferenci.

Tab. 4.2 Vyhodnocení projektu

CETRÁLNÍ KOBRA	Zachráněno před vznikem škody	Zajištěno na náhradu vzniklé škody	Celkem
2014	945 mil. Kč	462 mil. Kč	1 407 mil. Kč
2015	713 mil. Kč	1 175 mil. Kč	1 888 mil. Kč
REGIONÁLNÍ KOBRA			
2014	-	-	-
2015	231 mil. Kč	616 mil. Kč	847 mil. Kč

Zdroj: Finanční správa (2016), vlastní úprava.

Z tabulky vyplývá, že Daňová Kobra za roky 2014 a 2015 zachránila částku ve výši 3 295 mil. Kč. Z celkové částky za oba roky, bylo v roce 2014 zajištěno 42,7 % podíl, a v roce 2015 byl nárůst zajištěné částky o 14,6 %. Přičemž v roce 2014 bylo zachráněno více před samotným vznikem škody, než v roce 2015, a to o 232 mil. Kč. Na náhradách škody byla

⁴⁵ Finanční správa (2016)

⁴⁶ Finanční správa (2016)

zajištěna Koubrou velice vysoká částka, a to v roce 2015. Od roku 2015 funguje také Kobra na regionální úrovni, té se podařilo zajistit celkovou částku ve výši 847 mil. Kč.

Daňová Kobra byla vytvořena z důvodu omezování daňových úniků, přičemž jejím hlavním cílem je správná kooperace při výběru daní, vrácení prostředků, které byly získány nezákonně a především stíhání trestné činnosti a postih pachatele.

Dle názoru autorky je zřízení Daňové Kobry velkým přínosem pro odhalování daňových úniků. Výše zmíněné výsledky jsou velice pozitivní.

4.3 Způsoby řešení daňových úniků

Jak už bylo několikrát zmíněno, daňové úniky neblaze ovlivňují správné fungování ekonomiky, a to nejen na úrovni daného státu, ale i na mezinárodní úrovni. Zpřísnění legislativy je jen dílčí krok k cíli, kterého by mělo být dosaženo. Důležitá je dle názoru autorky spolupráce s EU a jejími členskými státy navzájem, jelikož té se tato problematika také dotýká.

ČR pracuje na zdokonalení boje proti daňovým únikům, co nejefektivněji. Důležité nástroje v boji proti daňovým únikům již byly ustanoveny v zákoně, některá opatření vstoupí v platnost, co nejdříve. V nynější době se o nich vedou diskuze v Poslanecké sněmovně. V další části podkapitoly jsou nastíněny a rozebrány možnosti, které vedou k omezování daňových úniků.

4.3.1 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb (dále jen EET) je velice diskutovaným tématem poslední doby. První zmínka o EET je z ledna 2013. Nyní je o ní slyšet ze všech stran. Největším epicentrem diskuze je však Poslanecká sněmovna. Projekt, který se připravoval více jak 2 roky, byl schválen v Poslanecké sněmovně 10. února 2016⁴⁷, s tímto zákonem byl také schválen návrh na snížení DPH v oblasti stravovacích služeb z 21% na 15% s výjimkou

⁴⁷ MF Dnes (2016)

alkoholických nápojů⁴⁸. Zákon nyní podepsal i prezident ČR, a ve sbírce zákonů bude zákon o elektronické evidenci tržeb vyhlášen až během dubna 2016⁴⁹.

Na konci letošního roku čeká podnikatele i zákazníky velká změna. První subjekty, kde tento systém začne platit, budou hospody, hotely a restaurace. O všech nákupech, které budou placeny v hotovosti, bude vědět finanční správa. Dalšími subjekty, které začnou tržby evidovat, budou v roce 2017 maloobchodníci a velkoobchodníci. Na jaře rok 2018 zákon začne platit pro svobodná povolání, dopravce a zemědělce a v létě také pro řemeslníky a výrobce.

Tato novinka by měla přinést do SR ročně částku ve výši 18 mld. korun. Odhadem je, že šedou ekonomikou ročně proteče až 150 mld. Kč, úniky u DPH jsou ve výši 82 mld. Kč.⁵⁰

Vrátíme se na začátek, a podíváme, jak taková evidence vůbec bude fungovat. Za prvé je třeba zmínit, že tento systém se týká každé platby, a to v hotovosti, kartou, stravenkou nebo šekem. Netýká se to bezhotovostního převodu. Veškerá komunikace mezi obchodníkem a finanční správou probíhá přes internet. Podnikatelé budou potřebovat připojení k internetu a elektronickou pokladnu.

A jak EET vlastně funguje?⁵¹

- 1 Při nákupu se z pokladny odešlou data o tržbě finanční správě.
- 2 Finanční správa zašle potvrzení o přijetí dat s unikátním kódem účtenky.
- 3 Vytisknutou účtenku dostane zákazník.
- 4 Zákazník může a nemusí účtenku převzít, na webu finanční správy si ověří, zda informace o platbě byly odeslány.

V systému EET budou existovat i výjimky, které se budou týkat:

- provozovatelů šaten,
- výdejních automatů,
- veřejných toalet a
- regulovaných odvětví (banky, energetické společnosti).

⁴⁸ účinnost od okamžiku účinnosti zákona o EET

⁴⁹ Běhounek (2016)

⁵⁰ Finanční správa (2016)

⁵¹ Finanční správa (2016)

Dle názoru autorky je zavedení EET dobrý způsobem, který může vést ke zvýšení částky do SR. O tomto projektu se diskutuje dlouhou dobu, neobjevilo se to tady z nenadání. První zmínkou byly registrační poklady, které se používají na Slovensku od r. 2008. Poté se vláda inspirovala v Chorvatsku, kde systém elektronické evidence funguje. Na druhou stranu malí živnostníci a drobní podnikatelé se mohou tím projektem cítit ohroženi. Existují také pochybnosti, jestli je EET neefektivnější cestou ke zvýšení příjmu. Zaměření se na úniky ve veřejném sektoru by bylo snazší, což by mohlo vést k větší efektivnosti. Přičemž je zřejmé, že EET celkově nepokryje neoficiální ekonomiky, tím se může jednat o drobné melouchy a kriminální činnost. Až čas ukáže, jestli je tento systém dobrý a funguje tak, jak předpokládá vláda.

4.3.2 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je další z efektivních nástrojů, který má sloužit k odhalování daňových úniků a podvodů, a to zejména u karuselových a řetězových podvodů. Správce daně pomocí kontrolního hlášení získá informace o vybraných transakcích, které jsou uskutečněné plátcem daně, a také jejím smyslem je identifikovat riziková sdružení osob, které mohou získat neoprávněné peněžní prostředky.

Smyslem kontrolního hlášení není nahrazení stávajícího daňového přiznání. V podstatě se jedná o zcela odlišnou věc. Základní princip je založen na údajích ze současné evidence pro účely DPH. Subjekty, kterých se to týká, mají povinnost poskytnout údaje z daňových dokladů. Tyto údaje se vykazují v kontrolním hlášení. V případě, že subjekt svou povinnost nesplní, hrozí mu postih ve formě sankce. Kontrolní hlášení se výhradně podává elektronicky, a to odesláním datové zprávy.

Tab. 4.3 Kdy podat kontrolní hlášení

Právníkové osoby	Fyzické osoby		
	měsíční plátcí	čtvrtletní plátcí	zvláštní případy
měsíčně	měsíčně	čtvrtletně	úmrtí, vstup do insolvence
do 25. 2. 2016	do 25. 2. 2016	do 25. 4. 2016	mimořádný termín

Zdroj: Finanční správa (2016), vlastní úprava.

Pro eliminaci daňových úniků jsou údaje v reálném čase zcela zásadní. Z tohoto důvodu PO a FO, které jsou měsíčním plátcí DPH, podávají kontrolní hlášení měsíčně. Měsíční hlášení je pro správný výběr daní klíčovým faktorem. PO vždy měsíčně, i kdyby byli čtvrtletními plátcí.

Povinnost, která se ke kontrolnímu hlášení vztahuje, je od 1. ledna 2016 zakotvena v § 101c - §101i zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Vztahuje se na právnické a fyzické osoby, které jsou registrované k DPH v tuzemsku jako plátcí daně. Povinnost se nevztahuje na:

- osoby, které nejsou plátcí daně,
- identifikované osoby,
- plátce, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet.

Dle názoru autorky je kontrolní hlášení ve své podobě dobře nastaveným systémem, kterým je možné zamezit daňovým podvodům. Na druhou stranu se jedná o zvýšení administrativy, což ale zabrání odčerpávání peněžních prostředků ze SR. Odhadem finanční správy je, že kontrolní hlášení by mělo do SR přinést 5 až 10 mld. korun za rok. Jestli byl odhad správný, ukáže až čas.

Eliminace daňových úniků je v zájmu ČR, ale také poctivých plátců, ti jsou z důvodů existence daňových úniků vystaveni konkurenční nevýhodě.

Na Slovensku tento systém funguje již od roku 2014. Ve své podstatě se úprava kontrolního hlášení (na Slovensku označené jako „kontrolní výkaz“) shoduje, ale v některých věcech je systém nastavený jinak. Pro větší přehlednost jsou údaje uvedeny v tabulku. Autorka považuje nejvýznamnější rozdíl v oblasti sankcí při nesplnění povinnosti. Na Slovensku správce daně vyzve subjekt, aby odstranil pochybnosti, zatímco v ČR automaticky následuje pokuta.

Tab. 4. 4 Rozdíly u kontrolního hlášení v ČR a na Slovensku

	ČR	Slovensko
Kdy podat	měsíčně všichni	dle toho, jaký je podnikatel plátce (měsíční, čtvrtletní)
Obsah formuláře	není specifikováno v zákoně	v zákoně obsaženo, co má obsahovat a co musí plátce uvádět
Sankce	při nesplnění povinnosti pokuta	správce daně vyzve plátce k odstranění pochybnosti, poté určí výši pokuty

Zdroj: Podnikatel.cz (2015), vlastní úprava.

4.3.3 Reverse charge

Další z nástrojů, jak efektivně bojovat proti daňovým únikům, se nazývá reverse charge neboli režim přenesené daňové povinnosti. U vybraných komodit je zvýšena průhlednost při placení daní. Finanční správa může snadněji kontrolovat placení DPH. Podstata reverse charge spočívá ve změně osoby, která je povinna vykázat a odvést DPH do SR. Systém lze uplatnit pouze v případě, že se ho účastní dvě osoby povinné k dani.

Ustanovení, které se vážou k režimu reverse charge jsou zakotvena v § 92a - § 92i zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Při režimu přenesené daňové povinnosti má povinnost přiznat a zaplatit daň příjemce plnění (odběratel), a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Poskytovatel (dodavatel) vystaví daňový doklad bez DPH a odběratel přizná a zaplatí daň. Režim reverse charge se uplatňuje v tuzemsku i na mezinárodní úrovni, v rámci státu EU i ve 3. zemích. Jednou z výhod režimu je, že příjemci zjednoduší zdanění zboží nebo služby v tuzemsku. Příjemce nemusí uplatňovat nárok na DPH v jiném členském státě, nebo se tam registrovat, což by pro příjemce znamenalo značnou komplikaci.

Komodity, na které se vztahuje režim přenesené daňové povinnosti, jsou pro zpřehlednění uvedeny v tabulce. Tento systém platí od r. 2011 a byl zaveden jen na dodání zlata, postupně se však rozšiřuje na další komodity.

Tab. 4.5 Režim přenesené daňové povinnosti – komodity

Trvalé přenesení daňové povinnosti	
do r. 2011	- dodání zlata
od 1. 4. 2011	- dodání odpadu, šrotu, - obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů
od 1. 1. 2012	- poskytnutí stavebních a montážních prací
Dočasný režim přenesení daňové povinnosti	
od 1. 4. 2015	- dodání herních konzolí, tabletů a laptopů - dodání surových či polozpracovaných kovů - dodání mobilních telefonů
od 1. 1. 2016	- dodání nemovitostí
od 1. 2. 2016 ⁵²	- dodání plynu, elektřiny obchodníkovi

Zdroj: ZDPH č. 235/2004 Sb., vlastní úprava.

Hlavním důvodem, proč byl režim přenesené daňové povinnosti zaveden, je ten, aby se předešlo a zabránilo daňovým únikům, a to zejména u karuselových podvodů. Dle názoru autorky se jedná o velice efektivní nástroj a opatření v boji proti daňovým únikům. Velice vhodné a efektivní by bylo rozšířit tento seznam o další komodity, na které by se měl reverse charge stahovat, a to z důvodu, co největšího zabránění daňovým podvodům.

4.3.4 Institut nespolehlivého plátce

Pojem Institut nespolehlivého plátce byl zaveden do české legislativy v roce 2013, a to z důvodu předcházení daňovým únikům v oblasti DPH. Legislativa je upravena v zákoně o DPH, ve znění pozdějších předpisů, a to v § 106a.

„Cílem institutu je postihnout plátce, kteří závazně porušují povinnosti při správě DPH, negativním způsobem ovlivňují reálné inkaso daně a rovné konkurenční prostředí na trhu“⁵³. Takto definuje zřízení institutu nespolehlivého plátce Finanční správa ve své prezentaci.

⁵² vláda schválila 13. 1. 2016, účinnost od 1. 2. 2016

⁵³ Finanční správa (2016)

Nespolehlivé plátce je možno si ověřit v Registru plátců DPH, který zveřejňuje Finanční správa ČR. Webová aplikace umožňuje ověření a hledání plátců pomocí daňových identifikačních čísel (DIČ). Služba zjišťuje spolehlivost plátců a jejich bankovních účtů, které jsou v aplikaci registrovány. Osoby, které se registrují k DPH jako osoby povinné k dani, musí upřesnit údaj a odsouhlasit jejich uveřejnění na portálu daňové správa. O tom, jestli je plátce spolehlivý nebo ne, rozhoduje správce daně, a to při závažném porušení povinnosti, která se vztahuje ke správě daně.

V roce 2014 provedla společnost Bisnode⁵⁴ analýzu nespolehlivých plátců. Bylo zjištěno, že registr po roce existence eviduje 62 nespolehlivých plátců DPH. V tabulce níže je uveden počet nespolehlivých plátců dle výše tržeb.

Tab. 4.6 Evidence nespolehlivých plátců DPH podle tržeb k datu 30. 4. 2014

Interval tržeb	Počet nespolehlivých plátců
Neuvádí	29
1 – 9,9 mil. Kč	12
10 – 59,9 mil. Kč	16
60 – 999, 9 mil. Kč	5
Více než 1 mld. Kč	0

Zdroj: Bisnode (2014), vlastní úprava.

Podle podrobné analýzy společnosti v systému uvízly menší společnosti s tržbami do 10 mil. Kč. Většina plátců podniká v oblasti velkoobchodu, pronájmu nemovitostí a ostatních činností.

Institut nespolehlivého plátce je dalším z dalších efektivních nástrojů, který zachytí firmy na tzv. „černou listinu“. Jedná se o varování pro ekonomické partnery dané firmy. Těm poté hrozí větší množství důslednějších kontrol ze strany finančního úřadů. Aktuální informace hovoří o tom⁵⁵, že koncem roku 2015 bylo v registru zachyceno 3 554 nespolehlivých plátců, v průběhu roku se počet plátců zvýšil o 3 401. Podle analýzy podniky bez tržeb nebo s tržbami do 10 mil. Kč tvoří 78 % nespolehlivých plátců.

⁵⁴ Bisnode (2014)

⁵⁵ businessinfo.cz (2016)

4.3.5 Ručení za nezaplacenou daň

Spolu s institutem nespolehlivého plátce, o kterém je zmíněno výše, je ručení za nezaplacenou daň, jedním z nástrojů správce daně, který slouží k zamezení daňových úniků a podvodů. Ustanovení se vztahuje na tuzemská plnění uskutečněná jiným plátcem.

Legislativně je vše upraveno v § 109 zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Za ručení je odpovědný příjemce, který věděl nebo měl vědět, že poskytovatel má v úmyslu daň uvedenou na dokladu nezaplatit, nebo se úmyslně dostal do situace, kdy není schopen daň zaplatit. Další z možností je, že dojde ke zkrácení daně či vylákání daňové výhody. Příjemce, jakožto odběratel, také ručí za nezaplacenou daň z plnění, které bylo poskytnuto zcela nebo z části bezhotovostně na účet. Také ručí za bezhotovostní převod, který je uskutečněný na jiný účet, než zveřejněný účet dodavatele a zároveň tato úplata převyšuje dvojnásobek stanoveného limitu omezující platby. Posledním případem, kdy se příjemce stává ručitelem, je v souvislosti s dodáním pohonných hmot. A to v případě, že k datu uskutečnění zdanitelného plnění není zveřejněna informace, že je registrovaný jako distributor pohonných hmot dle zákona.

Dle názoru autorky se jedná o velice účinný nástroj v boji proti daňovým únikům, kterým je možno se bránit proti osobám, které neplatí DPH. Neblahý vliv to může mít na podnikatele, kteří si neověří, zda účet, na který platí, je opravdu zřízen a zveřejněn. Podnikatele se mohou dostat do značných problémů.

4.3.6 Centrální evidence účtů

Užitečný nástroj, který má sloužit k šetření a vyhledávání příjmů v trestné činnosti. Jeho cílem je usnadnění a zrychlení práce Policie ČR, a to v případě zjištění majitelé bankovního účtu. V prosinci 2014 vláda schválila vznik centrální evidence účtů⁵⁶, definitivně však vláda návrh Ministerstva financí a ČNB schválila dne 3. února 2016⁵⁷. Registr by měl začít fungovat v první polovině roku 2018, což je po 16 měsících od uvedení zákona a vstoupení v platnost.

⁵⁶ Česká televize (2014)

⁵⁷ IDnes.cz. (2016)

Registr centrální evidence účtu bude spravován ČNB, kde budou obsaženy výpisy z existujících účtů FO a PO. V seznamech nejsou evidovány pohyby a zůstatky na účtech, což by dle názoru autorky byla zcela zbytečně zveřejňována informace a velký zásah do soukromí prověřovaných subjektů. Informace, které budou v evidenci obsaženy, mohou pomoci finanční správě k odhalování případných podvodů a trestné činnosti. Na základě jednoho dotazu umožní registr získat informaci o bankovním účtu nejpozději do 24 hodin.

Zákon je dalším krokem, který pomůže k vyšší efektivitě v boji proti daňovým únikům. Obdobný systém již funguje v některých členských státech EU, jako je např. Francie, Španělsko, Itálie, Německo nebo Rumunsko.

4.4 Režim přenesení daňové povinnosti a jeho přínos

Systém reverse charge funguje v ČR od 1. dubna 2011. První oblastí, kde byl zaveden, bylo dodání zlata v tuzemsku a dodání odpadů, poté následovalo stavebnictví. Právě oblast stavebnictví je velice náchylná k daňovým únikům. Lze říci, že stavebnictví je specifickou oblastí. Zhotovení objektu (stavby) může trvat i řadu let. Zhotovitel stavby nakupuje potřebný materiál, služby od dalších plátců, popř. neplátců, jelikož neposkytuje zdanitelné plnění, je jeho daňová povinnost záporná⁵⁸. V případě, že přijímá zálohy, vzniká plátcovi povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty dle § 21/1 ZDPH. Zhotoviteli stavby vznikla daňová povinnost až v den uskutečnění zdanitelného plnění, a po skončení stavby má povinnost odvést daň. Od roku 2013 již výše zmíněné neplatí, a to pro všechna plnění, nejen ve stavebnictví. V původním systému existovalo riziko, že daň nebude zaplacená, a vznikne daňový únik, a to z různých důvodů, např. krach firmy, neschopnost plnit své závazky a zneužití DPH k vlastnímu obohacení.

S účinností od 1. 1. 2012 funguje systém reverse charge, kde plátcem daně je osoba, pro kterou bylo uskutečněné zdanitelné plnění provedeno, a to v případě, že funguje mezi dvěma plátcí DPH s místem plnění v tuzemsku.

Implementace režimu přenesené daňové povinnosti zabránila únikům v oblasti stavebnictví a při dodání odpadů, ale došlo k přechodu daňových úniků do oblasti s jinými komoditami. V tomto případě se jedná o komodity, na které se už také vztahuje systém přenesené daňové povinnosti, tj. dodání plynu, elektřiny.

⁵⁸ Semerád (2012)

V roce 2011, ještě před zavedením reverse charge v oblasti stavebnictví, byla zdanitelná plnění při snížené sazbě ve výši 130,6 mld. Kč, u základní sazby daně byla částka ve výši 456,3 mld. Kč. Po zavedení reverse charge v roce 2013 se vybrala částka ve výši 53,6 mld. Kč u snížené sazby daně, a u základní sazby daně částka činila 165,9 mld. Kč.⁵⁹ Z uvedených částek jde vidět, že došlo k poklesu, lze se domnívat, že je to způsobeno zavedením systému reverse charge. Daňová povinnost byla také ovlivněna sazbou daně, v roce 2012 byla zvýšena snížená sazba daně z 10 % na 14 %. Studie ukazuje, že režim přenesené daňové povinnosti nepřispěl k lepšímu výběru DPH v letech 2011 a 2012⁶⁰.

Zídková (2015) uvádí, že je velice obtížné vyčíslit, o kolik se daňové úniky snížily se zavedením reverse charge. Systém reverse charge zabraňuje především kolotočovým podvodům, tím, že je systém zaměřený jen na určitou oblast zboží a služeb, je velice pravděpodobné, že se daňové úniky přesunou na jiné komodity.

K odhadu daňových úniků také slouží přístup VAT gap⁶¹, který je definovaný jako rozdíl mezi částkou DPH, která je skutečně vybrána a celkovou daňovou povinností. Tato mezera zůstává vysoká, a to v celé EU. V roce 2012 VAT gap dosahovala 165 mld. eur a v roce 2013 byla částka vyšší, a to 168 mld. eur. Lze říci, že částka převyšuje výši ročního rozpočtu EU. V ČR se tato mezera pohybuje ve výši 80 mld. Kč.⁶² Na níže uvedeném obrázku lze vidět, že hodnota VAT gapu se pohybuje v ČR v rozmezí 20 – 25 %, což je nižší než v roce 2012, ale hodnota je daleko vyšší než medián. Na druhou stranu jsou však státy, kde je situace podstatně horší. Hrdlička (2015) tvrdí, že „vývoj VAT gapu v ČR tedy do jisté míry podporuje tvrzení mnoha teoretiků, že vyšší daňové sazby vedou k vyšším daňovým únikům.“

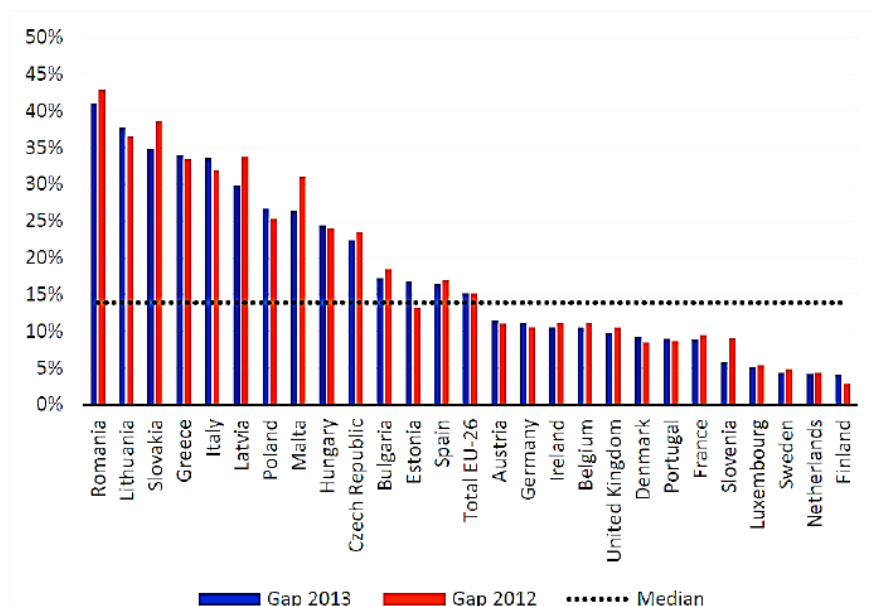
⁵⁹ Grásgruber, Otavová, Semerád (2013)

⁶⁰ Grásgruber, Otavová, Semerád (2013)

⁶¹ mezera ve výběru DPH

⁶² Ministerstvo financí (2015)

Obr. 4. 1 VAT Gap v 26 zemích EU, 2012 - 2013



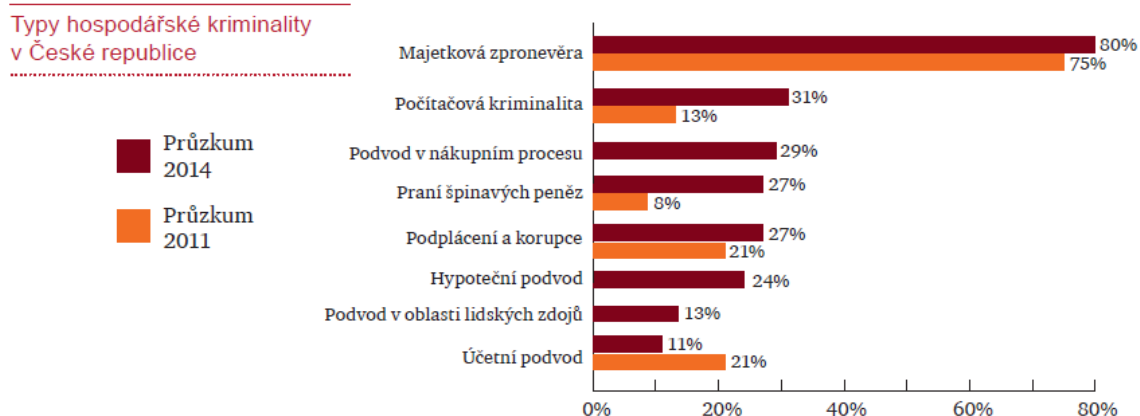
Zdroj: CASE (2015)

4.5 Odhalení daňových úniků

Průzkum, který v roce 2014 provedla auditorská společnost PwC, se zabývá analýzou hospodářské kriminality. Průzkumu se zúčastnilo 5 128 respondentů z 99 zemí. Průzkum společnosti potvrzuje, že hospodářská kriminalita v ČR se stává čím dál častějším jevem a bere na sebe nejrozmantější podoby.

Rozmanitost hospodářské kriminality je velice pestrá, jak vyplývá z níže uvedeného grafu, tak v roce 2014 bylo nejvíce kriminality v oblasti majetkové zpronevěry.

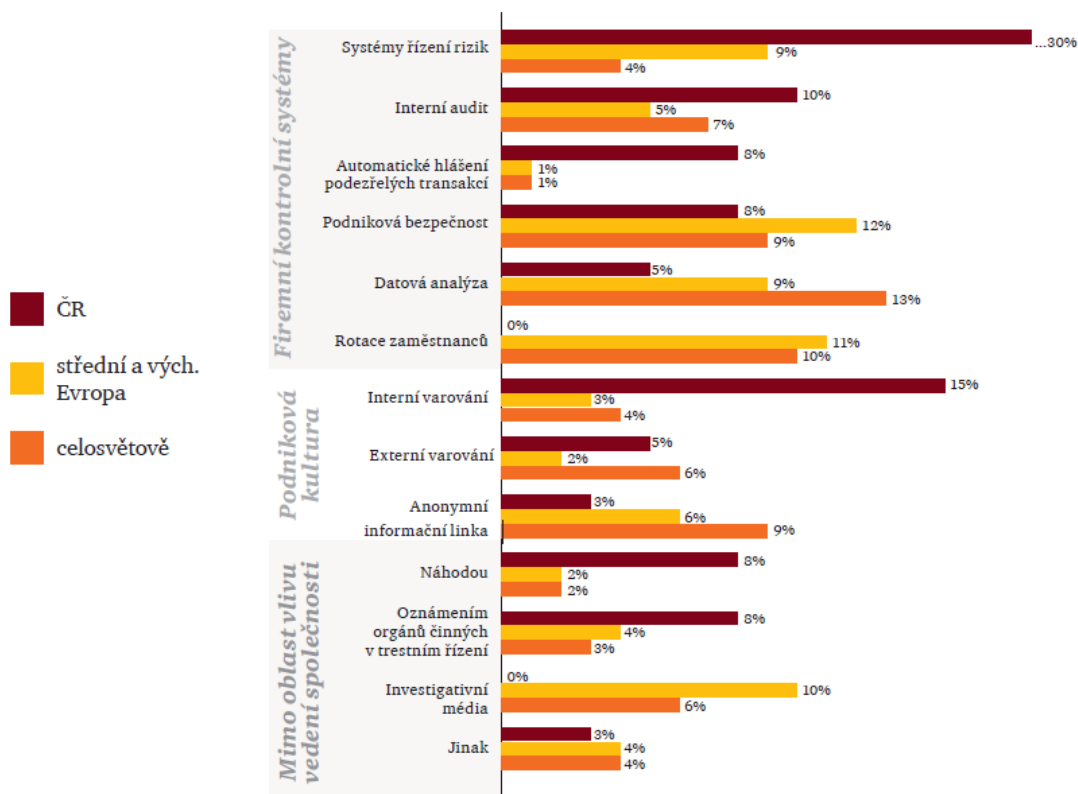
Obr. 4.2 Přehled hospodářské kriminality



Zdroj: PwC (2014).

Další významným ukazatelem je způsob odhalení podvodů. Z grafu níže uvedeného vyplývá, že nejvýznamnější podíl na odhalení má systém řízení rizik a interní audit společnosti. Dané společnosti tuto skutečnost neberou na lehkou váhu a snaží se hospodářské kriminalitě předcházet. Lze vidět, že hodnoty v ČR se pohybují nad celosvětovým průměrem.

Obr. 4.3 Odhalení podvodů



Zdroj: PwC (2014).

4.6 Shrnutí doporučení a opatření

Každý rokem přichází Ministerstvo financí ČR ve spolupráci s dalšími státními institucemi s novými nástroji, které povedou a mohou vést ke zlepšení boje proti daňovým únikům. Dalším takovým nástrojem je Kontrolní hlášení, které je od 1. ledna 2016 účinné a implementované v zákoně o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Tímto způsobem byla rozšířena evidence pro účely DPH. V roce 2016 byla schválena EET, a v dubnu začne platit, účinnost zákona však bude až 8 po dni jeho vyhlášení. První podnikatelé začnou systém EET využívat až na konci roku 2016. EET je rozdělena do čtyř fází, a to z důvodu plynulejšího fungování systému. První fáze začne od prosince 2016, a to pro stravovací a ubytovací služby. Další fáze začnou postupně nabíhat od března 2017, 2018 a června 2018. Další z nástrojů, který byl schválen letos, je Centrální evidence účtů, s účinností od jara 2018.

Dílčí cíle a nástroje, které se splňují a zavádějí, jsou velice efektivní a vedou ke snížení daňových úniků. Mezi dílčí cíle lze zařadit zlepšení výběrů daní, rovné postavení v tržním prostředí a větší systematizace.

Velice přínosný je dle názoru autorky systém reverse charge, ale na druhou stranu si myslí, že by měl být rozšířený o více komodit. Do legislativy byl začleněn právě z důvodu zabránění daňových úniků.

Všechna uvedená opatření, která jsou zmíněná v práci, jsou považována za velice efektivní. Jedná se o krok kupředu v boji proti daňovým únikům. Dalším důležitým krokem, který by měl následovat je zpřesnění legislativy a podchycení jejich kritických míst. V tomto případě se můžu jednat o srozumitelnější daňové předpisy, který by měly být zveřejněny s dostatečným předstihem.

4.6.1 Legislativa a její zlepšení – návrhy do budoucna

V podstatě lze říci, že legislativa v ČR není dokonalá, má určité nedostatky. Vždy existuje prostor pro její zlepšení. Určitý způsob opatření proti daňovým únikům ztěžuje fakt, že přijatá legislativa je velice často novelizována. Vhodným řešením by bylo omezit tyto jevy v legislativním procesu. Zákony se musí vypracovat důsledněji, aby se po jejím schválení nepřistupovalo k okamžité úpravě v podobě vypracování novely. Může se to zdát jako samozřejmost, ale v praxi lze vidět, že to tak samozřejmé není.

Daňové zákony jsou v ČR velice nepřehledné. Nejasně definované a nepřesně formulované výjimky často vedou k nepřesnému výkladu daňového práva pro daňového plátce. Daňový plátce pak neví, jak správně stanovit svou daňovou povinnost. S tím souvisí i složitost daňového systému. Orientovat se v daňové legislativě je náročné, jelikož existuje mnoho zdrojů, kde informace najít. Možným řešením by bylo menší míra novelizace a větší stabilita zákonů. Další z možností, jak se zpřehlednit zákony či legislativní změny, je spouštění účinnosti k určitému datu v roce, popř. ke konkrétním dnům.

Elektronizace daňové správy je jeden z kroků, který vede k větší transparentnosti a zjednodušení komunikace mezi daňovým subjektem a daňovou správou, jakožto správcem daně. Elektronizace daňové správy již začala, a to povinností podat elektronickou formou přiznání k DPH, kontrolní hlášení a přílohy k daňovému přiznání (§ 101a ZDPH). Tato elektronizace nadále pokračuje, v případě, že je prováděna efektivně, lze ji označit za velmi přínosnou. Elektronické nástroje, tj. podání daňových přiznání, slouží správcům daně k tomu, aby byly kontroly prováděny u těch subjektů, které vykazují určité nejasnosti, a nebyli zatěžováni poctiví podnikatelé. Zavádění elektronizace je postupné a určitě to neznamená, že vymizí papírové daňové formuláře. Jedná se o další z efektivních kroků, k větší transparentnosti při odhalování daňových úniků.

Problém daňových úniků nelze vyřešit v krátkodobém horizontu. Je to problém, který potřebuje komplexnější řešení.

5 Závěr

Diplomová práce se zabývá daňovými úniky, a to především v oblasti nepřímých daní. Daná problematika je velice diskutovaným tématem současnosti. Cílem diplomové práce bylo uvést podstatné aspekty daňových úniků, jejich teoretické i praktické příklady, jak probíhají i jak se proti nim bránit. Poté také navrhnout opatření a doporučení ke snižování daňových úniků. Diplomová práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou.

Druhá kapitola práce shrnuje poznatky z literatury, která je zaměřena na daňový systém ČR, základní pojmy z daňové problematiky a především vymezení a rozdělení nepřímých daní. Důležitou součástí vztahující se k tématu daňových úniků je daňová správa, především však daňové řízení a daňová kontrola.

Třetí kapitola práce byla zaměřena na charakteristiku pojmu daňový únik a dílčí hlediska, které se k samotnému pojmu vztahují. Přesná definice však neexistuje, přičemž rozlišujeme mezi pojmy „tax avoidance“ a „tax evasion“. Hranice mezi těmito termíny je však velice tenká, a může dojít k jejich protnutí. Následně byly rozebrány příčiny a typy daňových úniků. Ze znázorněného přehledu trestné činnosti v ČR a výše trestných činů lze vidět vysoká čísla, i když dochází k jejich postupnému snižování, a to především vysokým množstvím prováděných daňových kontrol. Finanční správa je každoročně zvyšuje. Další část třetí kapitoly byla zaměřena na daňové úniky v podmínkách EU. EU vynakládá velkou snahu, aby předcházela daňovým podvodům. Vytvořila akční plán, ve kterém definuje nástroje, ať už stávající nebo chystané v budoucnosti. Daňové úniky nejsou však problémem jen členských států, ale i třetích zemí. Problematika existuje na mezinárodní úrovni i celosvětově, důvodem je především zrušení hranic a umožnění volného pohybu zboží. Velkým přínosem bylo zavedení systému VIES, který slouží pro výměnu informací u DPH. Dalším důležitým krokem bylo spuštění EMCS systému, který sleduje přepravu výrobků podléhajících spotřební dani.

Čtvrtá kapitola práce shrnuje opatření a doporučení, které vedou k minimalizaci daňových úniků. V ČR fungují opatření, které svým nastavením mají zabránit daňovým únikům. Mezi tyto opatření lze zařadit režim přenesené daňové povinnosti, institut nespolehlivého plátce a kontrolní hlášení. Mezi opatření, se kterými se počítá v budoucnu, se řadí elektronická evidence tržeb a centrální evidence účtů. Výše zmíněná opatření jsou již schválena a začnou platit v blízké budoucnosti. Dle názoru autorky je důležitým nástrojem

v tomto boji Daňová Kobra, která za 18 měsíců svého fungování zachránila státu příjem ve výši 4,1 mld. korun. Což je velmi vysoká částka a je důležité, že speciálně vytvořený tým funguje správně. Lze vidět, že tým je pro stát přínosem.

Na druhou stranu navrhnout opatření, které budou efektivně bojovat proti daňovým únikům, je velice obtížné. V ČR taky není situace nikterak povzbudivá, určitá opatření již platí, ale určité celkové opatření ještě neexistuje.

Podle názoru autorky je boj s daňovou kriminalitou velice obtížný, jelikož pomyslní pachatelé jsou vždy o krok napřed. Osoby, které páchají daňové podvody, nejsou ničím limitovány, nic pro ně není problém. V tomto případě nejsou omezování hranicemi státu, komoditami zboží či služeb, popř. státní příslušnost. V podstatě lze říci, že neplacení daní je útokem na stát, který tímto způsobem přichází ročně o desítky miliard korun.

Je velice nepravděpodobné a naivní se domnívat, že se daňové úniky sníží na nulovou úroveň nebo že úplně vymizí. Vždy tady budou. Důležitá je však jejich minimalizace, a zavedení takových opatření, které případné pachatelé od páchání nelegálnosti odradí.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

1. DENIS, Cécile, Thomas HEMMELGARN a Brian SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union. 2014 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 314 s. ISBN 978-92-79-35672-8.
2. KLAUS, Václav. *Česká republika na rozcestí: čas rozhodnutí*. Praha: Fragment, 2013. ISBN 978-80-253-2023-5.
3. KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*, Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014, 248 s., ISBN 978-80-87974-063-3.
4. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
5. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
6. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
7. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016: úplná znění platná k 1. 1. 2016*. 25. vyd. Praha: Grada 2016. 288 s. ISBN 978-271-0022-4.
8. MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ Editio, 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
9. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd., Praha: Wolters Kluwer, 2014, 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
10. PICKHARDT, Michael a Aloys PRINZ. *Tax evasion and the shadow economy*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, 200 s. ISBN 978-0-85793-703-2.
11. PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938.
12. SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015. 1044 s. ISBN 978-90-8722-313-7.
13. SCHENK, Alan, THURONYI, Victor and Wei CUI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015. 544 s. ISBN 978-1-107-61762-9.
14. SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2015*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-9008-8.

15. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
16. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
17. ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
18. TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010, 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8.

Článek v odborném periodiku

19. GRÁSGRUBER, Miloš – OTAVOVÁ, Milena – SEMERÁD, Pavel. Impacts of the Application of the Reverse Charge Mechanism of the Value Added Tax. In: *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. Roč. 61, č. 7 (2013), s. 2133-2141. ISSN 1211-8516.
20. VLKOVÁ, Jitka. Schváleno: EET začne v hospodách a barech. *MF Dnes*. 2016, roč. 2, č. 24, s. 1-3, ISSN 1210-1168.

Elektronické dokumenty a ostatní

24. BĚHOUNEK, Pavel. *Elektronická evidence tržeb*. [online]. 2016 [cit. 6. 4. 2016]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/elektronicka-evidence-trzeb/>
25. BISNODE. *Evidujeme 62 nespolehlivých plátců DPH*. [online]. 2014 [cit. 17. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/evidujeme-62-nespolehlivych-platcu-dph/>
26. BUSINESS INFO. *Nespolehlivých plátců přibývá, jejich partneři by měli být obezřetní*. [online]. 2016 [cit. 17. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nespolehlivych-platcu-v-registru-pribyva-jejich-partneri-by-meli-byt-obezretni--74234.html>
27. BUSINESS INFO. *Spotřební daň*. [online]. 2013 [cit. 27. 9. 2015]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/dane/spotrebni-dan.html>
28. CELNÍ SPRÁVA. *Daň z přidané hodnoty* [online]. 2015 [cit. 25. 3. 2015]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/dan-z-pridane-hodnoty/Stranky/default.aspx>

29. ČESKÁ TELEVIZE. *Vláda schválila vznik Centrální evidence účtů*. [online]. 2014. [cit. 17. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1003878-vlada-schvalila-vznik-centralni-evidence-uctu>
30. EURO2009.CZ. *Koordinace daňové politiky*. [online]. 2011 [cit. 3. 2. 2016]. Dostupné z: <http://eu2009.cz/cz/eu-policies/economic-and-financial-affairs/coordination-of-tax-policy/koordinace-danove-politiky-623/>
31. EUROPEAN COMMISSION. *The fight against tax fraud and tax evasion*. [online] 2015. [cit. 29. 1. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm
32. EVROPSKÁ KOMISE. *Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům*. [online]. 2012 [cit. 5. 2. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf
33. EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě o konkrétních způsobech, jak posílit boj proti daňovým podvodům a únikům, a to rovněž ve vztahu k třetím zemím*. [online]. 2012 [5. 2. 2016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0351&from=EN>
34. EUROPEAN UNION. *Taxes*. [online]. 2015 [cit. 29. 1. 2016]. Dostupné z: http://europa.eu/pol/tax/index_en.htm
35. EVROPSKÝ PARLAMENT. *Obecná daňová politika*. [online]. 2015 [3. 2. 2016]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html
36. EUROPEAN UNION. *Základní informace o EU*. [online]. 2015 [cit. 25. 3. 2015]. Dostupné z: http://europa.eu/about-eu/basic-information/about/index_cs.htm
37. IDNES. *Stát zřídí registr bankovních účtů, má rychleji odhalit podvodníky*. [online]. 2016 [cit. 17. 2. 2016]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/vlada-schvalila-centralni-evidenci-uctu-fyzickych-a-pravnickych-osob-124-/ekonomika.aspx?c=A160203_124230_ekonomika_jj
38. INVESTIČNÍ WEB. *Rakousko chce zkusit pilotní program pro boj s úniky u DPH*. [online]. 2015 [cit. 11. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.investicniweb.cz/zpravy-z-trhu/2015/11/5/rakousko-chce-zkusit-pilotni-programu-pro-boj-s-uniky-dph/>
39. FINANČNÍ NOVINY. *Německo podporuje snahy ČR o rozšíření boje proti daňovým únikům*. [online]. 2015 [11. 2. 2016]. Dostupné z:

- <http://www.financninoviny.cz/zpravy/nemecko-podporuje-snahy-cr-o-rozsireni-boje-proti-danovym-unikum/1291527>
40. FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová „Kobra“ startuje – tisková zpráva*. [online]. 2014 [cit. 12. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053>
41. FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová Kobra zachránila doposud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliard korun*. [online]. 2016 [cit. 12. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpocetu-CR-pres-4-miliardy-korun-7084>
42. FINANČNÍ SPRÁVA. *Kompetence a činnosti FS*. [online]. 2015 [cit. 2. 8. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>
43. KRESTOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. [online]. 2013 [cit. 29. 1. 2016]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
44. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Finanční správa odhalila půlmiliardový daňový únik na DPH*. [online]. 2015 [cit. 28. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/financni-sprava-odhalila-pulmiliardovy-d-23052>
45. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Ministerstvo financí v boji proti daňovým únikům nepoleví*. [online]. 2015 [cit. 28. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/mf-v-boji-proti-danovym-unikum-nepolevi-22871>
46. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Rozšíření systému reverse charge proti daňovým únikům*. [online]. 2015 [cit. 18. 3. 2016]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material_2015-12-04_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge.pdf
47. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014*. [online]. [cit. 28. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>
48. PODNIKATEL. *Kontrolní hlášení mají na Slovensku už dva roky. Zjistili jsme, v čem se liší*. [online]. 2015 [cit. 6. 4. 2016]. Dostupné z:

<http://www.podnikatel.cz/clanky/kontrolni-hlaseni-maji-na-slovensku-uz-dva-roky-zjistili-jsme-v-cem-se-lisi/>

49. PWC. *Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2014: Hospodářská kriminalita a její „evoluce“*. [online]. 2014 [cit. 29. 1. 2016]. Dostupné z:
<http://www.pwc.com/cz/cs/hospodarska-kriminalita/assets/pdf/global-economic-crime-survey-2014-cz.pdf>
50. SEMERÁD, Pavel. *Využití reverse charge jako nástroje proti daňovým únikům ve stavebnictví*. [online]. 2012 [cit. 18. 3. 2016]. Dostupné z:
http://www.znaleckyportal.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=203
51. ŠTĚPÁNKOVÁ Pavlína. *Stínová ekonomika*. Pardubice 2014. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, Katedra: Ústav ekonomických věd.
52. TÝDEN. *Sebeudání. Němci přiznali daňové úniky za 1,3 mil. eur*. [online]. 2015 [cit. 11. 2. 2016]. Dostupné z: http://www.tyden.cz/rubriky/byznys/svet/sebeudani-nemci-priznali-danove-uniky-za-1-3-miliardy-eur_328957.html
53. VORLÍČKOVÁ PARTNERS, s. r. o. *Daňová kontrola*. [online]. 2015 [cit. 5. 6. 2015] Dostupné z:
<http://www.danova-kontrola.cz/index.php/pravni-ramce/57-daova-kontrola-s-85-s-88>
54. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě Česká republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2011, částka 157, s. 6066-6072. Dostupný také z:
<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6089>. ISSN 1211-1244.

Seznam zkratek

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EET	Elektronická evidence tržeb
EHS	Evropské hospodářské společenství
EMCS	Excise Movement and Control System
ES	Evropské společenství
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EU	Evropská unie
Euroatom	Evropské společenství pro atomovou energii
FO	Fyzická osoba
FS	Finanční správa
FÚ	Finanční úřad
HDP	Hrubý domácí produkt
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
PO	Právnícká osoba
PwC	PricewaterhouseCoopers
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
SR	Státní rozpočet
VAT	Value added tax
ZD	Základ daně
ZDPH	Zákon o dani s přidané hodnoty
ZpSD	Zákon o spotřební dani

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený výdělek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do její skutečné výše).

V Ostravě dne 22. dubna 2016



Bc. Radmila Lindovská

Seznam příloh

Příloha č. 1

Schéma výběru e-tržeb

Příloha č. 2

Výňatek ze Smlouvy o založení Evropského
hospodářského společenství, čl. 90 – 93